Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik

Thèse

présentée

à la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel
Section des sciences commerciales

pour

obtenir le grade de Docteur ès sciences commerciales et économiques

par

Gottfried Oswald

1923

95708

Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik

Thèse

présentée

à la Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel
Section des sciences commerciales

pour

obtenir le grade de Docteur ès sciences commerciales
et économiques

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

par

Gottfried Oswald

1923

La Faculté de Droit de l'Université de Neuchâtel, section des Sciences commerciales sur le rapport de M. le prof. F. Scheurer, autorise la publication de la présente thèse de M. G. Oswald ayant pour titre: »Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik«; elle ne donne ni approbation, ni improbation aux opinions émises, ces opinions devant être considérées comme propres à l'auteur.

Neuchâtel, le 12 Octobre 1922.

Le Doyen de la Faculté de Droit:
André de Maday.

Herrn Konrektor Wilhelm Wick

zugeeignet

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41555007_0021

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Einleitung. Die Problemstellung 7

I. Teil. Die Anschauungen der Nationalökonomen über die Buchhaltung, beurteilt nach ihren Hauptwerken 12

1. Jean-Baptiste Say 13
2. J.-B. Léon Say 22
3. Pierre-Joseph Proudhon 24
   a) Ernest Solvays Comptabilisme 32
4. Jean-Gustave Courcelle-Seneuil 34
5. Friedrich B. W. von Hermann 40
6. Lorenz von Stein 42
7. Albert E. F. Schäffle 50
8. Eugen von Philippovich 53
9. Frédéric Le Play und die Monographisten 55
10. Die Nationalökonomen historischer Richtung 61
   a) Wilhelm Roscher 62
   b) Heinrich Sieveking 64
   c) Leistungen und Leistungsmöglichkeiten der historischen Schule . . 65
11. Andere Autoren 67
12. Rückblick 68

II. Teil. Die Beziehungen der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik . . . 70

1. Terminologisches zur Buchhaltungslehre 70
   a) Grundsätze der Terminologie 70
   b) Die Begriffe »Buchhaltung« und »Buchführung«, »Comptabilité« und »Tenue des Livres« 72
   c) Die Zweckmäßigkeit der Begriffsbildung 80
2. Die Bestimmung der Forschungsgegenstände der Sozialökonomik und der Buchhaltungslehre und ihrer Beziehungen 82
   a) Das Objekt der Volkswirtschaftslehre (Sozialökonomik) 85
   b) Das Objekt der Buchhaltungslehre 88
   c) Die Buchhaltung eine ökonomische oder technische Kategorie? . . 96
   d) Die Stellung der Buchhaltung im Wirtschaftsorganismus 108
3. Hat die Buchhaltungslehre wissenschaftlichen Charakter? 125
   a) Die Kriterien der Wissenschaften 126
   b) Skizzierung einiger Probleme der allgemeinen oder theoretischen Buchhaltungslehre 136
      aa) Die Geschichte der Buchhaltung und der Buchhaltungslehre . . 136
      bb) Die Kontentheorien 143

Seite

cc) Die Bilanzenlehre 149

c) Die Stellung der Buchhaltungslehre im Kreise der bestehenden Wissenschaften 153

4. Die engern Verknüpfungspunkte der Buchhaltungslehre mit der Sozialökonomik 160

a) Die Buchhaltung als wirtschaftswissenschaftliches Forschungsmittel . 162

b) Das Wertproblem in der Buchhaltungslehre 169

c) Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zu den einzelnen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen 178

aa) Buchhaltungslehre und Privatwirtschaftslehre 178

bb) Buchhaltungslehre und Staatswirtschaftslehre 189

cc) Buchhaltungslehre und Volkswirtschaftslehre (Sozialökonomik i. e. S.) 193

d) Die Buchhaltungslehre im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften und deren Gliederung 198

e) Zusammenfassung der Ergebnisse 203

Einleitung.

Die Problemstellung.

Als ich mich zur Ausführung der vorliegenden Arbeit entschloß, hatte ich anfänglich die Absicht, das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik nur soweit zu untersuchen, als es sich im Rahmen der Geschichte der volkswirtschaftlichen Lehrmeinungen widerspiegelt, d. h. darzulegen, wie sich die volkswirtschaftlichen Autoren zur Buchhaltungslehre stellen und ihre Auffassungen über das Verhältnis der beiden Disziplinen zu bestimmen. Allein im Verlaufe meiner Studien stellte sich heraus, daß die heutige Fachliteratur über die Buchhaltung in weitreichendem Maße zu Rate gezogen werden muß, wenn sich die Arbeit fruchtbar gestalten solle.

Die Wechselbeziehungen zwischen den beiden Lehrgebieten allseitig zu untersuchen, schwebte mir zwar als Hauptproblem schon frühzeitig, ja vor der eigentlichen Inangriffnahme der Arbeit, vor. Ich schreckte jedoch vor der Größe und den Schwierigkeiten der Lösung stets zurück, da ich der Ueberzeugung war, daß der Zeitpunkt für die Ausführung dieser Aufgabe noch verfrüht sei und die Buchhaltungslehre vorerst noch des theoretischen Ausbaus bedürfe. Allein mit einer gewissen Zwangläufigkeit entwickelte sich meine Arbeit aus einer vorwiegend deskriptiv-ideengeschichtlichen zu einer theoretischen, so daß ihr Schwerpunkt sich immer mehr vom Dogmengeschichtlichen auf das Systematisch-theoretische verschob und die Feststellung der Beziehungen der Buchhaltungslehre mit der Sozialökonomik, so wie sie sich nach dem heutigen Stande der beiden Lehrfächer ergeben, zum zentralen Problem meiner Arbeit auswuchs[1]). Selbstverständlich stellten sich der Durchführung der gestellten Aufgabe auch jetzt noch

1) In dieser Auffassung der Problemstellung wurde ich weiterhin bestärkt durch Herrn Prof. Dr. Scheurer, dem ich für seine Ratschläge auch an dieser Stelle meinen besten Dank ausspreche.

große Schwierigkeiten entgegen, da die Sozialökonomik, entsprechend ihrer älteren Tradition und dem allgemeineren Interesse, das ihr entgegengebracht wird, wissenschaftlich auf einer bedeutend entwickelteren Stufe steht, als die erst in den Anfängen einer wissenschaftlichen Behandlung stehende Buchhaltungslehre. Trotzdem sind die Schwierigkeiten nicht einzig auf seiten der Buchhaltungslehre zu suchen. Auch die Sozialökonomik, trotz ihres wissenschaftlich vorgeschritteneren Zustandes, ermangelt noch allgemein anerkannter, unbestrittener Grundlagen, und gerade heute tobt der Streit der Meinungen über Wesen und Inhalt der Sozialökonomik stärker denn je. Man kann geradezu von einer Krisis in der theoretischen Sozialökonomik sprechen. Aus diesen Gründen, d. h. infolge der widerstreitenden Lehrmeinungen in der Sozialökonomik und wegen des embryonalen Zustandes der theoretischen Buchhaltungslehre, gestalten sich die Vergleiche zwischen den beiden Lehren sehr schwierig. Ich muß mich daher manchmal damit begnügen, auf Schwierigkeiten und Fragen hinzuweisen, ohne selbst eine befriedigende Lösung bieten zu können.

Im folgenden will ich den Plan zu meiner Arbeit kurz entwerfen und ihren Aufbau zu begründen suchen.

Ich schicke dem theoretischen Teile meiner Arbeit einen dogmengeschichtlichen voraus, in welchem die französische und deutsche sozialökonomische Literatur auf ihren buchhaltungstheoretischen Ideengehalt hin geprüft werden soll. Dabei werde ich das gegebene Quellenmaterial hauptsächlich nach zwei Fragestellungen sichten:

1. In welchen Teilen erheben sich die Darlegungen der Sozialökonomen einerseits über die bloße Beschreibung des Buchhaltungsmechanismus, anderseits über die Aufstellung von praktischen Buchungsregeln; mit andern Worten, wo finden sich in ihren Abhandlungen theoretische Erörterungen und Erklärungen über die Buchhaltung?

2. In welchen Teil ihres volkswirtschaftlichen Lehrsystems findet sich die Buchhaltung eingereiht?

Aus der Beantwortung der zweiten Frage können wichtige Aufschlüsse über das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Volkswirtschaftslehre gewonnen werden, während durch die Lösung der ersten Frage Aufklärung darüber erhofft wird, ob die Buchhaltungslehre einer theoretischen Behandlung zugänglich ist und, im bejahenden Falle, worin die theoretischen Probleme derselben

bestehen. Gemäß meiner Aufgabenstellung werde ich unter den volkswirtschaftlichen Schriftstellern in dem Sinne eine Auswahl treffen, daß ich in erster Linie denjenigen Autoren mein Hauptinteresse zuwenden werde, die sich mit der Buchhaltung im Rahmen ihres volkswirtschaftlichen Lehrsystems befaßt haben. Soweit die Buchhaltung in volkswirtschaftlichen Sonderabhandlungen zur Darstellung gelangt, werden solche nur in dem Maße zur Besprechung herangezogen werden, als ich dies zur Vervollständigung des Gesamtbildes, das von den Anschauungen der Nationalökonomen über die Buchhaltung entworfen werden soll, für zweckmäßig erachte. Zur Beurteilung und Würdigung der Ansichten der Nationalökonomen über die Buchhaltung dienen mir als Vergleichsmaßstab die Meinungen der Fachvertreter der Buchhaltungslehre, Verrechnungslehre und Privatwirtschaftslehre im engern Sinne. Dabei gehe ich von der stillschweigenden Voraussetzung aus, daß die Fachschriftsteller der Buchhaltung über ihren Lehr- und Forschungsgegenstand fortgeschrittenere und reifere Ideen entwickeln als die zünftigen Nationalökonomen über eine ihnen meist ferner liegende Materie. Den Beweis hierfür liefert gerade meine dogmengeschichtliche Studie. Man könnte mit einer gewissen Berechtigung gegen meine Arbeit einwenden, daß es keinen Sinn habe, überlebte und unrichtige Ansichten zu sammeln. Allein ich glaube mit Gide und Rist und im Gegensatz zu J.-B. Say, daß auch die Geschichte der Irrtümer nicht nutzlos ist und jeder noch so krasse Irrtum ein Körnchen Wahrheit enthält. Die Geschichte der Lehrmeinungen zeigt uns zur Genüge, daß der Weg zur Wahrheit über die Hindernisse der Irrtümer führt. Wenn die Lehre von der Buchhaltung oder das größere Gebiet der Verrechnungslehre in vielleicht nicht allzu entfernter Zeit ausgebildet oder konsolidiert sein wird, so wird dazu auch ein Abschnitt über die Entwicklung der Lehrmeinungen gehören, der wiederum ein Kapitel über die buchhaltungstheoretischen Ansichten derjenigen sozialökonomischen Fachgelehrten enthalten wird, die es nicht unter ihrer Würde fanden, sich mit dem Rechnungswesen zu beschäftigen[1]).

1) Vielleicht wird später auch einmal den Vertretern der Rechtswissenschaft ein Abschnitt in der zukünftigen Geschichte der Buchhaltungstheorien eingeräumt werden, da ja die Buchhaltungslehre neben der Oekonomik und der Mathematik mannigfache Berührungspunkte mit der Rechtslehre aufweist. Von dem Charakter der Buchhaltungslehre als einer Disziplin auf den Grenzgebieten der Mathematik, der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaften rührt teilweise die Verschiedenartigkeit der Stellungnahme zu den Buchhaltungsproblemen und die abweichenden Auffas-

Nachdem wir die Stellungnahme der Volkswirtschafter zur Buchhaltung kennen gelernt haben, soll der Zweck des systematischen Teiles meiner Arbeit darin bestehen, die vielseitigen Beziehungen zwischen der Buchhaltungslehre und der Sozialökonomik aufzudecken. Um jedoch Beziehungen (Relationen, Verhältnisse) feststellen zu können, müssen wir zuerst die Wissensgebiete, die wir miteinander in Beziehung bringen, erkennen und umschreiben. Es sind dies für uns die Buchhaltungslehre und die Sozialökonomik. Beide Disziplinen sind für uns begriffliche Zusammenfassungen von Ideengehalten. Während jedoch der Inhalt des Begriffes Sozialökonomik[1]) (Volkswirtschaftslehre, Politische Oekonomik, Nationalökonomie) verhältnismäßig fest dasteht, ist derjenige der Buchhaltungslehre noch sehr unbestimmt. Insbesondere hat die Buchhaltungslehre noch ständig unter der Verwechslung mit ihrem Forschungsobjekt, der Buchhaltung, zu leiden. Ich muß daher aus Zweckmäßigkeitsgründen mit der Erklärung der Grundworte Buchhaltungslehre und Buchhaltung beginnen und gebe, nachdem ich die hauptsächlichsten Auslegungen dieser Grundbegriffe in der Buchhaltungsliteratur kritisch beleuchtet habe, meine eigene Auffassung zur Richtschnur.

Sodann muß das Verhältnis der beidseitigen Forschungsobjekte festgestellt werden; denn die Bestimmung der Forschungsobjekte ist wohl das wichtigste Hilfsmittel zur Abgrenzung der Wissensgebiete. Hierbei lautet die Hauptfrage: Ist der Forschungsgegenstand der Buchhaltungslehre identisch mit demjenigen der Oekonomik oder nicht? Es muß daher zuerst das Wesen der Buchhaltung und der Wirtschaft und ihr wechselseitiges Abhängigkeitsverhältnis erkannt werden, bevor an die eigentliche Aufgabe, die beiden Lehren miteinander zu vergleichen, herangetreten werden kann.

Sind wir einmal so weit, ein Vergleichungsurteil über Wesen und Beziehungen der beidseitigen Forschungsobjekte abgeben zu können, so müssen die beiden Disziplinen selbst auf ihre Gleichheit, Aehnlichkeit und Verschiedenheit hin geprüft werden. Ab-

sungen über den Charakter der Buchhaltungslehre her. Das sind Probleme, die im zweiten Teile meiner Arbeit aufgerollt werden sollen, unter weitgehender Heranziehung der Fachliteratur über die Buchhaltung.

1) Ich ziehe persönlich den Ausdruck »Sozialökonomik« den üblicheren synonymen Bezeichnungen »Politische Oekonomik, Nationalökonomie oder Volkswirtschaftslehre« vor und gehe hierin mit Ad. Wagner, Ad. Houdard und Ad. Landry einig, auf deren Begriffserörterungen ich hier verweise.

solute Gleichheit, Uebereinstimmung von Tatsachen und Ideen in jeder Hinsicht, gibt es im Grunde auf der Welt nicht, schon deshalb nicht, weil wir diese dann nicht voneinander unterscheiden könnten. Wir können höchstens zwei Dinge zu bestimmten Erkenntniszwecken so betrachten, als ob sie völlig gleich wären. Es kann sich also nur um die partielle Gleichheit, um die teilweise Uebereinstimmung der Eigenschaften, Merkmale der beiden zu vergleichenden Disziplinen handeln, von denen jede noch aus ungleichartigen Elementen aufgebaut ist. Die andersgearteten Wesenszüge der beiden Disziplinen machen in ihrer Gesamtheit ihre Verschiedenartigkeit aus; aus ihnen ergeben sich die Unterscheidungsmerkmale, die Kriterien. Wo sich totale Verschiedenheiten ergeben, sind auch keine eigentlichen Vergleichungen möglich. Zur Feststellung des Verhältnisses der beiden Disziplinen selbst dient also vor allem der Vergleich. Die Frage, inwieweit die beiderseitigen Ideen einander beeinflussen, gleichsam aufeinander abfärben, tritt hier etwas zurück, womit nicht gesagt sein soll, daß die Ideenkreise überhaupt nicht tangieren. Dagegen treten die kausalen oder bedingenden Beziehungsvorstellungen ungleich mehr hervor bei der Untersuchung der Beziehungen zwischen wirtschaftlichen und buchhalterischen Tatsachen. Hier fragen wir darnach, wie wirtschaftliche Tatsachen die Buchhaltung bedingen und diese möglicherweise wiederum die Wirtschaft modifizieren. Von Gleichheit oder Aehnlichkeit bedingender und bedingter Tatsachen ist hier nicht mehr die Rede, sondern von der kausalen Verkettung. Es können beispielsweise Faktoren auf die Buchhaltung einwirken, die unmittelbar nichts mit ihr zu tun haben, z. B. die Wirtschaftsgesinnung eines Volkes, die Rechts- und Wirtschaftsordnung, usw.

Um also durch Vergleichung das Verhältnis der beiden Lehrgebiete bestimmen zu können, muß ich ihre Eigenschaften, ihre Wesenheit nach bestimmten einheitlichen Gesichtspunkten untersuchen, d. h. ich suche nach einem tertium comparationis, nach etwas, worin beide übereinstimmen könnten. Die erste Eigenschaft, die ich an der Buchhaltungslehre nachzuweisen versuche, um ihre partielle Gleichheit mit der Sozialökonomik festzustellen, ist ihre Wissenschaftlichkeit [1]). Fast überall, wo die Frage nach

1) Die Frage wurde wohl am eingehendsten in einer Versammlung des deutschen volkswirtschaftlichen Verbandes (1908) anläßlich eines Vortrages von Friedrich Leitner diskutiert, ohne daß die Teilnehmer zu einer befriedigenden Einigung über diesen strittigen Punkt gekommen wären.

dem Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik angeschnitten wurde, erhob sich die Streitfrage, ob und inwiefern die Buchhaltungslehre wissenschaftlichen, theoretischen Charakter trage. Die Sozialökonomik ist als Wissenschaft von ihren Schwestern ziemlich unbestritten anerkannt, die Buchhaltungslehre dagegen nicht. Meine Frage lautet daher: Inwiefern hat die Buchhaltungslehre doch auch wissenschaftlichen Charakter, worin bestehen ihre Probleme, welcher Gruppe von Wissenschaften ist sie zuzuzählen?

Daraufhin gehe ich zur Darlegung der Verknüpfungspunkte der Buchhaltungslehre mit der Wirtschaftswissenschaft als Ganzes und mit deren Sonderdisziplinen über und versuche zum Schlusse eine Eingliederung der Buchhaltungslehre in den Rahmen der Wirtschaftswissenschaften überhaupt. Als Verknüpfungspunkte der beiden Disziplinen ergeben sich vor allem zwei, die Buchhaltung als Mittel wirtschaftswissenschaftlicher Forschung und ein theoretisches Problem, das beiden Wissensgebieten gemeinsam ist, die Wertlehre. In methodologischer Hinsicht vermittelt die Buchhaltungslehre den engern Wirtschaftswissenschaften die Kenntnis eines wertvollen Forschungsmittels, die Buchhaltung, und die Oekonomik übermittelt der Buchhaltungslehre, gleichsam als Gegendienst, die fundamentalen Erkenntnisse der ökonomischen Wertlehre.

I. Teil.

Die Anschauungen der Nationalökonomen über die Buchhaltung, beurteilt nach ihren Hauptwerken.

Wie schon einleitend bemerkt wurde, soll im vorliegenden historischen Teil keineswegs die Stellungnahme eines jeden volkswirtschaftlichen Schriftstellers zur Buchhaltung gezeichnet werden, sondern es sollen in der Hauptsache nur diejenigen Autoren — und diese wiederum in einer gewissen Auswahl — zu Worte kommen, welche die Buchhaltung innerhalb ihres volkswirtschaftlichen Lehrsystems eingehender besprochen haben. Mit dieser quantitativen und qualitativen Einschränkung ergibt sich von selbst auch eine *zeitliche* Abgrenzung, indem nur Volkswirtschafter seit Ausgang des 18. Jahrhunderts in die Betrachtung eingezogen werden. Wenn auch die Wurzeln der Sozialökonomik bedeutend weiter zurückreichen als bis in jene Zeit, so kann doch nach heutiger

Auffassung von einer systematischen Zusammenfassung wirtschaftlicher Gedanken und Kenntnisse vordem noch nicht gesprochen werden. In einzelnen Fällen mögen die Ansichten einiger älterer Autoren (Klock, Savary, Sonnenfels, J. H. Jung, Büsch u. a.) wohl einer Besprechung wert sein, viel Neues würde jedoch dabei kaum zutage gefördert werden. Dem Zweck meiner Arbeit können allzuweit gehende literarhistorische Erörterungen kaum dienlich sein. Außerdem wird der Leser im II. Teile meiner Studie auf die Namen einiger Merkantilisten und Kameralisten stoßen, die schon aus Pietät erwähnt zu werden verdienen. Bei vielen Kameralisten wäre zudem oft schwer zu entscheiden, ob sie vorwiegend als Volks- oder Privatwirtschafter anzusprechen seien, da sie nicht immer genügend das Wesen der Volkswirtschaft von jenem der Einzelwirtschaft schieden. Die Volkswirtschaft war für sie vielfach nur eine Art Privatwirtschaft größeren Stiles[1]).

1. Jean-Baptiste Say (1767—1832).

J.-B. Say, von Lorenz von Stein der Taufpate der Lehren Adam Smiths auf dem Kontinente benannt, ist wohl der einzige Vertreter der älteren klassischen Nationalökonomie, der in seinen Werken die Buchhaltung einer eingehenden Betrachtung würdigt. Obwohl der wissenschaftliche Eigenwert seiner Volkswirtschaftslehre nicht allzuhoch angeschlagen werden darf, so wird dadurch sein Verdienst um die Verbreitung wirtschaftswissenschaftlicher Kenntnisse, insbesondere der Lehren Ad. Smiths, nicht geschmälert. In seinen Werken legt er vor allem großes Gewicht auf eine streng systematische Anordnung des Stoffes, die Ad. Smith, der eigentlich nur eine Summe spezieller Lehren entwickelt, unterlassen hatte. Es war J.-B. Say, der die noch heute übliche Einteilung der Nationalökonomie in die Lehre von der Erzeugung (Produktion), der Verteilung (Distribution) und des Verbrauchs (Konsumtion) der Güter schuf.

Wenn auch die Systematisierung des Lehrstoffes im großen und ganzen als gelungen bezeichnet werden kann, so ist man doch einigermaßen erstaunt über die Einfügung der Buchhaltungslehre in sein System. In Says »Traité d'économie politique« werden Buchhaltungsprobleme nicht berührt[2]), wohl aber im

1) Dr. Otto Spann: Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre auf dogmengeschichtlicher Grundlage, Leipzig 1916.

2) Knapp 5 Seiten widmet er ferner der Buchhaltung im »Dictionnaire d'économie politique« (Coquelin et Guillaumin, 1854).

»Cours complet d'économie politique pratique«[1]), seinem letztgeschriebenen Werke, in dem seine sozial- und wirtschaftswissenschaftlichen Ideen am vollständigsten und ausgereiftesten sich vorfinden.

Die Erörterungen J.-B. Says über die kaufmännische Buchhaltung[2]) bilden im finanzwissenschaftlichen Teile das letzte Kapitel, sozusagen ein Anhängsel, dem der Verfasser wohl selbst keine allzugroße Bedeutung beigelegt hatte. Er hätte sonst die einleitende Bemerkung unterlassen, der Leser könne auch ohne Schaden diesen Abschnitt überspringen. Für die Behandlung der Buchhaltung im finanzwissenschaftlichen Teile fühlt Say sich verpflichtet, eine Rechtfertigung zu geben. Er sagt, der Abschnitt über Buchhaltung sollte eigentlich der Geldlehre einverleibt werden, auf der er tatsächlich aufbaut. Seine Stoffanordnung begründet Say damit, daß ihm die Buchhaltung zu speziell für eine dortige Einstellung erschien, da sie eher zur praktischen kaufmännischen Lehre (Art du commerçant) als zur Nationalökonomie gehöre. Indessen wurde ihm gesagt, daß mit fortschreitender Entwicklung des öffentlichen Finanzwesens auch in der staatlichen Verwaltung in wachsendem Maße kaufmännische Rechnungsmethoden Eingang finden[3]), da diese eine Garantie für gute Ord-

---

1) Die erste Ausgabe dieses Werkes erschien in den Jahren 1828/29 in 6 Bänden. Nach der Ausgabe eines jeden neuen Bandes trieb ihn sein nie erlahmender Forschungseifer zu sofortigen Verbesserungen und Ergänzungen seiner Lehrmeinungen, so daß die Neuauflage jedes Bandes stets schon in Aussicht genommen war, bevor alle folgenden Bände erstmals erschienen waren. Die weiteren Auflagen des Cours pratique wurden von seinem Sohne Horace herausgegeben, die zweite i. J. 1840, die dritte 1852. An letztere Auflage, die mir einzig zur Verfügung stand, werde ich mich beim folgenden Kommentar halten. Wenn auch der Abhandlung das Attribut »pratique« beigefügt ist, so darf man darunter gleichwohl nicht eine solche im Sinne der sog. praktischen Nationalökonomie (Volkswirtschaftspolitik) begreifen. Der Cours pratique enthält gleichfalls die theoretischen Lehren der früheren Werke und wurde nur ergänzt durch Exkurse in das Gebiet der Finanzwissenschaft, der Wirtschaftspolitik und der technischen Oekonomik.

2) Die Verwaltungsbuchhaltung wird von J.-B. Say nur kurz im 3. Kap. der »Finances publiques« gestreift, im Anschluß an die Besprechung des Budgets.

3) Diese Bewegung ist heute noch nicht zum Stillstand gekommen. So beschloß der schweizerische Bundesrat i. J. 1913, das Rechnungswesen der eidgen. Finanzverwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchhaltung zu reorganisieren (vgl. auch den Bundesratsbeschluß vom 25. September 1916 betr. Abänderung des Rechnungswesens der schweiz. Postverwaltung nach den Grundsätzen der kaufmännischen doppelten Buchhaltung). Aehnliche Verordnungen sind auch in andern Staaten erlassen worden.

nung ergäben. Letzten Endes sind es wohl keine logischen Gründe, die J.-B. Say veranlaßten, Buchhaltungsfragen gerade hier aufzurollen. Er war sich als Mann, der das Wirtschaftsleben aus der Erfahrung kannte, jedenfalls der Bedeutung der Buchhaltung bewußt und wollte ihre Kenntnis auch den Studierenden, die ihn teilweise selbst darum angingen, vermitteln, wohl um sie davon zu überzeugen, daß die Buchhaltung nicht nur privatwirtschaftliches Interesse verdiene, sondern auch dem volkswirtschaftlich Gebildeten, letzten Endes jedem Staatsbürger nützlich sein könne.

Wenn wir nach den Motiven forschen, die J.-B. Say bewogen, die Buchhaltung trotz allen Einwendungen dem finanzwissenschaftlichen Teile seines Werkes einzugliedern, so kann uns vielleicht die nationalökonomische Dogmengeschichte darüber Aufschluß geben. J.-B. Say mag noch unter dem Einfluß früherer volkswirtschaftlicher Autoren gestanden haben, bei denen oft privatwirtschaftliche Gesichtspunkte im Vordergrunde standen, auch da, wo sie glaubten Sozialökonomik zu lehren. So wollten z. B. die Kameralisten, die Vertreter des Merkantilismus in Deutschland, die wirtschaftliche Verwaltung des fürstlichen Vermögens lehren. Der Kameralismus und der eigentliche Merkantilismus waren beide Gebiete privatwirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen Wissens, der erstere stark untermischt mit technologischen Kenntnissen. Aus der alten Kameralistik entwickelte sich in der Folge einerseits die Volkswirtschaftslehre und die Finanzwissenschaft, anderseits aus ihren privatwirtschaftlichen Elementen, der Lehre vom fürstlichen Privathaushalte, eine rudimentäre Privatwirtschaftslehre. Diese Verquickung von privat- und volkswirtschaftlicher Betrachtungsweise dauert noch bis heute an. Besonders breiten Platz räumten die englischen Klassiker[1]) einschließlich Adam Smith dem privatwirtschaftlichen Denken und Handeln in ihrem Lehrgebäude ein, und diese Vorbilder mögen auf J.-B. Say nicht ohne Einfluß geblieben sein, so daß sich die Eingliederung der Buchhaltung in den finanzwissenschaftlichen Teil seines Lehrsystems aus *traditionellen Gründen*, wenn auch nicht restlos, erklärt. Die einzige Beziehung, die ich zwischen der Buchhaltungslehre als privatwirtschaftlicher Disziplin und der Finanzwis-

1) Dagegen findet meines Wissens die Buchhaltungstechnik in den Werken englischer Klassiker, trotz dem einzelwirtschaftlichen Einschlag, außer bei Mac Culloch keine Beachtung. Der Grund hiefür liegt in der verschiedenen Artung von Wirtschaftstheorie und der ins Praktische umgebogenen Buchhaltungslehre.

senschaft als der Lehre vom Staatshaushalte zu sehen vermag, besteht darin, daß beide Wissensgebiete von der Betrachtung der Wirtschaftseinheiten ausgehen, da die wirtschaftlichen Staats- und Gemeindebetriebe und der Staatshaushalt ebensogut Einzelwirtschaften darstellen, wie die privaten Wirtschaftseinheiten. Beide Arten von Einzelwirtschaften benötigen für ihre gedeihliche Entwicklung der Verrechnung ihres wirtschaftlichen Gebarens, beide sind rechenhaftig und brauchen ein geordnetes Rechnungswesen.

Nach J.-B. Say ist es einzig *eine* Eigenschaft der Güter, die uns interessiert, insoweit wir sie als Bestandteil einer Vermögensmasse betrachten, nämlich ihr Wert. Wie aber wird der Wert der Güter geschätzt? Mittels des Geldes, sagt Say, das uns als Werteinheit dient. Hier, bei den Bewertungsgrundsätzen des Vermögens, knüpft J.-B. Say seine buchhaltungstheoretischen Erörterungen an, das nationalökonomische Wert- und Geldproblem gibt ihm den Schlüssel zum Bewertungsproblem der Buchhaltung. »Pourquoi concevons-nous clairement quelle est la valeur d'un édifice de vingt mille francs? C'est parce que nous avons une idée claire de la valeur des francs; et pourquoi avons-nous une idée claire de a valeur des francs? c'est parce que nous les échangeons journellement contre toutes sortes de choses.«

Als Ausgangspunkt der buchhalterischen Verrechnung dient J.-B. Say, wie aus dem Gesagten hervorgeht, das Vermögen; dieses bildet den Gegenstand der buchhalterischen Verrechnung. Der Standpunkt ist für die Erwerbswirtschaften, die J.-B. Say einzig im Auge hat, zutreffend. Die Wirtschaftsführung hat mit der Feststellung des Kapitals, d. h. mit dem Inventar und der Inventarbilanz zu beginnen, sagt Leitner. Theoretisch läßt sich aber der Fall denken, daß eine Wirtschaftsführung ohne Kapital beginnt. Unter günstigen wirtschaftlichen Umständen fängt z. B. jemand an, Waren zu vermitteln, oder es etabliert sich jemand als Dienstmann oder Fremdenführer ohne eigenes oder fremdes Kapital[1]). Dabei erzielt er tagtäglich Einnahmen und verwendet die Ersparnisse als Betriebskapital. Sobald seine wirtschaftliche Tätigkeit als Vermittler oder Dienstmann zu einem wirtschaftlichen Resultate führt, also einen Ertrag abwirft, kann er mit der Buchführung beginnen. Gegenstand der Buchführung wie der

1) Das sog. geistige Kapital, Kenntnisse, Fähigkeiten usw., die der Bewertung in Geld nicht zugänglich sind, fallen nicht in Betracht.

Verrechnung überhaupt ist infolgedessen seine wirtschaftliche Tätigkeit, soweit sie zu Resultaten führt, die in Geld meß- oder schätzbar sind. Zur Bestärkung dieser Meinung mögen noch gewisse Aufwandwirtschaften herangezogen werden; auch sie bedürfen eines geordneten Rechnungswesens, so gut wie die Erwerbswirtschaften. Gewisse Vereine, z. B. Reisegesellschaften, besitzen kein Vermögen und decken ihre Auslagen einfach aus den Beiträgen der Mitglieder. Wo bleibt hier die Vermögensrechnung? Selbst wenn zugegeben würde, daß auch in jeder Aufwandwirtschaft eine Tendenz zur Vermögensbildung vorhanden sei, eine Annahme, die durchaus nicht immer zutreffend zu sein braucht, so kann das Vermögen in diesem Falle nicht Ausgangspunkt der Verrechnung sein, da sie in einem Augenblick einsetzt, wo Vermögen noch nicht vorhanden ist (Wick, Allgemeine Verrechnungslehre).

Im weitern untersucht J.-B. Say die Bedeutung von Inventar und Bilanz als Grundlagen der Buchhaltung, ohne jedoch eigenartige Gedanken zu entwickeln. »Les créances, les sommes qui vous sont dues par d'autres particuliers, y figurent évaluées de même que toutes les autres propriétés. Les comptes que l'on tient régulièrement se continuent en ajoutant à ce premier fonds toutes les valeurs qui deviennent notre propriété, et en retranchant toutes celles qui cessent de l'être. Quelque fortune que l'on emploie, c'est à cela que se réduisent toutes les comptabilités. Inventaire; addition de tout ce qui doit y entrer; défalcation de tout ce qui doit en sortir.«

Den Unterschied zwischen Inventar und Bilanz hat Say unterlassen herauszuarbeiten. Es ist nicht klar, was er unter der Bilanz versteht, vielleicht nur die sog. Inventarbilanz[1]), d. h. die kontenförmige Darstellung des Inventars. An anderer Stelle ge-

1) Er hätte darauf hinweisen sollen, daß ohne Inventar keine zuverlässige Bilanz möglich ist. Das Verhältnis der Inventur zur Bilanz ist ein ähnliches wie das von Skontro zum Konto. Wie das Skontro enthält die Inventur neben der Wertverrechnung auch Mengenangaben und sonstige detaillierte Beschreibung der Wertgegenstände. Die Bilanz dagegen faßt die Werte in der Regel auf Grund des Kontensystems zusammen, und da die einfache Buchhaltung über kein geschlossenes Kontensystem verfügt, ist die Bilanz ein Wahrzeichen der Doppik. Eine Ausnahme von obiger Regel kann die erste Eröffnungsbilanz (Gründungsbilanz) bilden, die unter Umständen auf keinem Kontensystem basieren kann, da ein solches zu diesem Zeitpunkte noch gar nicht besteht. Sie trägt dann in diesem Falle eher den Charakter der bilanzförmigen Darstellung der Inventur (Inventarbilanz).

braucht er sogar Inventar und Bilanz als gleichbedeutende Begriffe: »Bilan ou inventaire en commerce; est la base de tous les comptes.«

Say bemüht sich vergeblich, ein Kriterium der einfachen und doppelten Buchhaltung zu finden, die er beide von praktischen Gesichtspunkten aus untersucht. Er sagt: »Les livres de compte des négociants (et tous les entrepreneurs d'industrie peuvent passer pour des négociants), leurs livres, dis-je, se tiennent suivant deux méthodes qu'on nomme *parties simples* et *parties doubles*. Un négociant qui tient ses livres en parties simples, couche sur un registre, qui se nomme *journal*, toutes les opérations de son commerce à mesure qu'elles se présentent ..... C'est là le fondement de tous ses comptes. En tenant note ainsi de toutes les affaires qu'il fait, à mesure qu'elles se font, le négociant est sûr de n'en pas omettre. Mais comme une liste de beaucoup d'affaires successives ne lui donnerait aucune idée de ce qu'il doit à chacun de ses correspondants, ni de ce qui lui est dû par eux, il relève chaque article en particulier, et le porte sur son *grand livre,* au compte du correspondant que cette affaire rend son créancier ou son débiteur. Le grand livre peut passer, comme on voit, pour le classement ou le répertoire du journal. Chaque compte de correspondant occupe, sur le grand livre, deux pages, les deux qui sont en regard. On a soin de coucher sommairement, et en une seule ligne, sur la page de gauche, les affaires qui constituent le correspondant débiteur, et, sur la page de droite, celles qui le constituent créancier ou créditeur. Il suffit, dès lors, chaque fois qu'on veut connaître si ce correspondant doit plus ou moins qu'on ne lui doit, d'additionner l'un et l'autre côté de son compte et de comparer les résultats.«

Wir sehen, daß Says Beschreibung sich auf den reinen Typus der einfachen Buchhaltung, die nur aus Personenkonten besteht, beschränkt und die mannigfachen Varianten von erweiterter einfacher Buchhaltung von der Untersuchung ausschließt. Ueber ihre Mängel spricht er sich wie folgt aus: »Toutefois, vous concevez que, si par l'oubli d'un commis ou par une erreur de plume, tel article est omis, ou s'il a été mal couché, on n'est pas nécessairement averti de l'erreur. Dans la tenue des livres en parties doubles, chaque article est contrôlé par un autre article correspondant, tellement qu'il faudrait commettre deux erreurs pré-

cisément de la même somme, et qui se balançassent l'une par l'autre, pour qu'on n'en fût pas averti.«

Say sieht daher den Zweck der doppelten Buchhaltung vornehmlich in der besseren Erfüllung der Kontrollfunktion. Zugleich, fügt er hinzu, gestattet die Doppik gleichzeitig die exaktere Erfassung des Erfolges und der Natur jedes Geschäftsfalles durch das Mittel der *Personifikation*. Damit sind wir bei der Erklärungsmethode der Konten angelangt, zu der Say die Personifikationstheorie heranzieht.

»En toute affaire d'intérêt, il y a transmission d'une valeur; par conséquent il y a une partie qui donne et une partie qui reçoit; ce qui, pour chaque affaire, constitue un créditeur et un débiteur. Le créditeur est celui qui se dessaisit de la valeur; le débiteur est celui en faveur de qui l'on s'en dessaisit. Dès-lors, pour représenter complètement chaque affaire, il faut désigner un débiteur et un créditeur, et constater sur chacun de leurs comptes la transmission qui a été opérée. De là la méthode des parties doubles. On y écrit doublement chaque affaire; on la passe sur deux comptes. Ce n'est pas tout. On personnifie certaines affaires, certaines branches de la maison de commerce; on en fait des débiteurs et des créditeurs; de sorte qu'à chaque instant on peut connaître, non-seulement les rapports qui existent entre les correspondants et la maison, mais ceux des différents embranchements de la maison entre eux.«

Der Verfasser sieht also alle Konten als Rechnungen von fingierten oder wirklichen Personen an. Diese Erklärung ist dem Fassungsvermögen seiner Zeit voll angepaßt und hat den Vorteil, daß man an Bekanntes aus der Geschäftswelt anschließen kann. Seine Theorie versagt, so gut wie jede andere personalistische Theorie, bei den Erfolgskonten. Schon die verschiedene Bewertung der Wareneinn- und -ausgänge macht ihm zu schaffen, da der Warenverwalter ja nicht für den Saldo des Kontos erkannt wird. Sehen wir zu, wie er die wachsenden Schwierigkeiten in der Erklärung zu bewältigen sucht.

»En effet, on a confié au personnage fictif nommé marchandises générales, non seulement les marchandises au prix qu'elles avaient à l'instant de l'achat, mais, en outre, les bénéfices résultant du prix qu'elles avaient au moment de la vente, puisqu'on a tenu compte à ce personnage fictif de la totalité du prix qu'on en a tiré. Il faut bien, dès lors, qu'il tienne compte à son tour

de ces bénéfices ; et il en tient compte en les versant entre les mains d'un autre personnage fictif appelé *profits et pertes ;* lequel à son tour les répartit aux associés suivant les proportions convenues entre eux.«

Da aber nach der Personifikationstheorie jeder Konto, der empfängt, als Debitor belastet wird und umgekehrt für jeden Ausgang erkannt wird, so müßte nach der personalistischen Auffassung der Warenkonto für einen etwaigen Gewinn erkannt und der Verlust- und Gewinnkonto dafür belastet werden, was gegen die Wirklichkeit spricht. Say sträubt sich eben, wie alle Fiktionalisten [1]), gegen die Umkehrung des Soll- und Habenbegriffes und will um jeden Preis die Einheitlichkeit der Auffassung wahren. Die beiden Wörtchen Soll und Haben stifteten eben schon viel Unheil und machen uns heute noch viel Kopfzerbrechen. Sie bilden das dunkelste Element im Organismus der Buchhaltung. Freilich gestattet eine verbesserte Personifikationstheorie auch eine bessere Erklärung dieses Prüfsteines der Kontentheorie. Während die sog. personalistische Einkontentheorie, auch personalistischer Konformismus oder kurzweg Personifikationstheorie genannt, zu der sich J.-B. Say bekennt, die Konten als Rechnungen über den Verkehr innerhalb und außerhalb des Unternehmens betrachtet und nur Konten einer Art anerkennt, die alle unter der Gleichung: Empfangender = Soll, Gebender = Haben zusammenfaßt, teilt die personalistische Zweikontenreihentheorie, auch personalistischer Duplizismus genannt, die personifizierten Konten in die des Eigentümers des Reinvermögens und in die der Verwalter der Vermögensbestandteile (ital. agenti). Für die erste Gruppe der Konten sind Vermehrungen des Reinvermögens dem Eigentümer zu erkennen, Verminderungen zu belasten. Die zweite Kontenreihe wird für Empfänge belastet, für Abgaben erkannt.

1) Der Hallenser Philosoph Vaihinger gibt in seinem Werke »Die Philosophie des Als ob« eine umfassende Theorie der Fiktion. Die Fiktion bedeutet methodologisch eine Annahme, die wir zu bestimmten (theoretischen oder praktischen) Zwecken machen, wobei wir von der Unwahrscheinlichkeit, ja meistens Unwirklichkeit oder gar Unmöglichkeit des Fingierten überzeugt sind. Sie stimmt mit der Wirklichkeit nicht überein, weicht von ihr ab, verfälscht sie zum Teil, teils durch Zusätze, teils durch Abstraktion, Elimination, Isolierung, Idealisierung, Verdinglichung, Personifikation u. dgl. Die Fiktion ist nach Vaihinger ein »Kunstgriff« des Denkens, eine »wissenschaftliche Erdichtung zu praktischen Zwecken«, ein zweckmäßiges Gebilde der Einbildungskraft zur Erleichterung des Denkens, ein Denkumweg. — In der Kontenlehre spielen, gleich wie in der Jurisprudenz (juristische Person), hauptsächlich die personalistischen Fiktionen eine große Rolle.

Auch bei der personalistischen Zweikontentheorie bleibt der Fiktionalismus, der oft eine starke Dosis Mystik enthält, bestehen. Der Fortschritt besteht einzig darin, daß hier die beiden einander gegenübergestellten Rechnungen (Konten) nicht unmittelbar, sondern mittelbar durch den Kapitalkonto miteinander verbunden sind und daß z. B. der Posten: Kassakonto an Warenkonto aus zwei zusammengezogen ist, die lauten: Kassakonto an Kapitalkonto und Kapitalkonto an Warenkonto. Dies hat schon Augspurg in seinen »Grundlagen«[1]) angeführt. Er sagt darin, daß er zum Zwecke der Ergründung des Wesens der Buchführung eine große Anzahl von Werken über diesen Gegenstand durchgegangen und endlich eine kleine Schrift entdeckt habe, in der eben dieser Grundsatz angegeben ist. Nicht der eine Konto gibt dem andern etwas, sondern der Kapitalkonto spielt den Vermittler, indem er einerseits Wertsummen an die Verwalter abgibt und andererseits solche von ihm empfängt. Der personalistische Duplizist würde daher für den oben erwähnten Geschäftsfall (Gewinn bei Verkauf von Waren) eine verständlichere Erklärung geben können. Wenn Waren mit Gewinn verkauft werden, sagt der personalistische Duplizist, so sind den Konten des Eigentümers (Kapitalkonto, die einzelnen Erfolgskonten) die Warenabgänge zu belasten und Geldeingänge gutzuschreiben; die entgegengesetzten Eintragungen werden in den Konten der Verwalter vorgenommen. Da aber die Verwalter kein Unternehmerrisiko laufen, also keine Verluste erleiden und auch nicht gewinnberechtigt sind, so schuldet der Warenverwalter (Warenkonto) dem Eigentümer (Erfolgskonto) den erzielten Gewinn, über welchen in der Regel erst am Abschlußtage abgerechnet wird. Dem Warenverwalter ist daher der Gewinnbetrag zu debitieren und dem Eigentümer zu kreditieren. Diese duplizistische Auffassung liegt auch der Methode der Logismographie Cerbonis zugrunde. Wird von der Personifikation abstrahiert, so leitet sie zur materialistischen Zweikontenreihentheorie hinüber.

Von allen Nationalökonomen, die ihren Lehrbüchern ausführlichere Kommentare über die Buchführung beifügten, kommt J.-B. Say das Verdienst zu, das Wesen der Buchhaltung am klarsten umschrieben zu haben. Obwohl er sie in erster Linie als Kunstverfahren beurteilt, so ist er doch überzeigt, daß erst die Wissen-

1) G. D. Augspurg: Grundlagen der Buchhaltung. Die kaufmännische Buchführung, zunächst für den Geschäftsgang der Hansastädte. 2. Aufl., Bremen 1872.

schaft über die Buchhaltung Klarheit bringe und durch Anwendung wissenschaftlicher Prinzipien die Buchhaltungstechnik gefördert werde.

2. Jean Baptiste Léon Say (1826—1896).

Wenn hier die Aeußerungen über Buchhaltung von Léon Say, dem Enkel Jean-Baptiste Says, in wenigen Strichen gewürdigt werden sollen, so geschieht dies aus dogmengeschichtlichen Gründen. Obwohl Léon Say, der zeitlebens mehr Politiker als Theoretiker war, der Nachwelt kein Werk über das System der Volkswirtschaftslehre hinterlassen hat, sondern nur die Buchhaltung außerhalb des Rahmens der Nationalökonomie einer gesonderten Betrachtung unterworfen hat, so rechtfertigt sich der Einbezug seiner buchhaltungstheoretischen Lehrmeinung in die vorliegende Arbeit trotzdem, da er, gleich wie auf ökonomischem Gebiete, so auch in der Buchhaltungslehre, ganz in den Fußstapfen seines Großvaters, des großen Say, wandelt und speziell in der Kontenlehre den personalistischen Fiktionalismus seines Vorgängers auf die Spitze treibt. 1885 reichte er der Académie des sciences morales et politiques eine Druckschrift ein, betitelt »Considérations sur la Comptabilité à partie double«, die uns vorerst beschäftigen soll. Seine ganze buchhaltungstheoretische Anschauung bewegt sich in den Bahnen bilderreicher gedanklicher Spekulationen zu einem Zeitpunkt, wo für die Buchhaltungstheorie und besonders für die Kontentheorie eine neue Aera begann; denn 1887 erschien Hüglis grundlegendes Werk »Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen« und schon vor ihm hatten Augspurg (1872) und Kurzbauer (1867 und 1882) neue Wege eingeschlagen. Für Say ist die doppelte Buchhaltung ein Phantasiegebilde. Waren gegen bar kaufen bedeutet für ihn Bereicherung des Magaziners und Verarmung des Kassiers. Geschäftsbücher nach dem System der Doppik zu führen, erscheint wie eine Belebung aller toten Dinge, die eine Geschäftsmasse ausmachen. Nachdem er die sozial- und privatwirtschaftliche Bedeutung der Doppik hervorgehoben, weist er auch auf ihre Mängel hin, die er jedoch am falschen Orte sucht. »L'habitude de raisonner avec des êtres fictifs fait trop souvent perdre le sentiment de la réalité; il y a des commerçants qui peuvent, de bonne foi, se croire au-dessus de leurs affaires, parce qu'ils lisent sur la liste de leurs débiteurs le nom de beaucoup de personnages à qui ils croient qu'ils pourront un jour rede-

mander leur argent; mais qu'arrivera-t-il si Tabarca, Canelle de Malabar et les autres débiteurs sur lesquels ils comptent sont des personnages trompeurs; si ce sont des êtres fictifs représentant une créance devenue irrécouvrable? Ils seront pauvres au lieu d'être riches, ils seront au-dessous de leurs affaires, alors qu'ils pouvaient croire le contraire.

Ce n'est pas tout: si l'on peut se tromper soi-même, on peut aussi tromper les autres, ce qui est pis; et rien n'y porte davantage que de s'entourer d'êtres imaginaires dont on peut dire qu'on est le créancier. C'est toujours en abusant des comptes qui sont censés représenter quelque chose et qui ne représentent rien que les marchands malhonnêtes induisent en erreur ceux avec qui ils sont en affaires et qu'ils se font attribuer un crédit auquel ils n'ont pas droit.

En conseillant au praticien la partie double, il faut donc lui en signaler les dangers, lui montrer que s'il est avantageux de donner une personnalité à ses affaires, il ne faut pas leur donner deux visages, ni prêter à la pauvreté le masque de la richesse« [1]).

Es ist ohne weiteres einleuchtend, daß weder Theorie noch Praxis mit solchen Phantastereien etwas beginnen können. Ungleich näher der Wirklichkeit, den Tatsachen entsprechender, positiver sind Léon Says buchhalterische Erörterungen im Nouveau Dictionnaire d'Economie politique, die auf den Grundlagen der klassischen Nationalökonomie ruhen. Léon Say verfaßte nur den Artikel »Comptabilité agricole, commerciale et industrielle« des genannten Dictionnaires; der Artikel »Comptabilité publique« stammt aus der Feder von E. Dubois de l'Estang und ist bedeutend ausführlicher. Léon Say teilt den Stoff in folgende Abschnitte ein:

1. Rôle de la comptabilité dans la production des richesses.
2. Procédé de la comptabilité.
3. Contrôle de ses agents par l'entrepreneur chef de la maison.
4. Connaissances de ses propres affaires.
5. Etablissement et discussion des prix de revient.
6. Compte à rendre par l'entrepreneur chef de maison aux tiers intéressés ou non.
7. Etablissement du compte des bénéfices.

Schon diese Ueberschriften verraten, daß der Verfasser vor allem Grundsätze für die Praxis aufstellen will und hierin nicht wesentlich von der Lehrmittelliteratur abweicht; seine überlebte

1) Zitiert bei Dumarchey: »Théorie positive de la Comptabilité«, Lyon 1914.

Kontentheorie von 1885 entwickelt er hier nicht mehr. Der erste Abschnitt verdient am ehesten unser Interesse, da der Autor hierin gleichsam eine Verbindungsbrücke mit der Sozialökonomik zu schlagen versucht. Beachtenswert ist folgende seiner im einzelnen oft interessanten Bemerkungen: »La comptabilité ne produit pas de la richesse. Science ou méthode, elle permet simplement aux entrepreneurs d'industrie de connaître l'état de leurs affaires, d'en rendre compte aus tiers, intéressés ou non, et de surveiller les agents qu'ils emploient.« Auf die Produktivitätsfrage komme ich später noch einmal zurück (s. II. Teil, 2 d).

Aehnlich wie sein Großvater in der Buchhaltung eine Voraussetzung des Wirtschaftens sieht (»La première règle de l'économie est de tenir ses comptes, et le premier pas qui conduit au désordre est de les négliger«), ist Léon Say von der Unerläßlichkeit der Buchhaltung überzeugt und empfahl in einem 1885 in der Revue des Deux Mondes erschienenen Artikel die Einführung der doppelten Buchhaltung für den französischen Staatshaushalt: »Développée comme elle l'est aujourd'hui, la comptabilité en partie double est devenue une nécessité.« Besonderes Gewicht legte er auf die Kontrollfunktion der Buchhaltung und betont ihre Bedeutung für die Berechnung des Selbstkostenpreises in erwerbswirtschaftlichen Betrieben.

Außer den erwähnten Arbeiten veröffentlichte er noch einige weitere Abhandlungen über Staatsbuchhaltung.

3. Pierre-Joseph Proudhon (1809—1865).

Es erscheint im ersten Augenblicke merkwürdig, daß ein theoretischer Verteidiger des Anarchismus in einer volkswirtschaftlichen Abhandlung der Buchhaltung einen Ehrenplatz einräumt, einer Institution, die letzten Endes dem menschlichen Ordnungssinn entspringt und Mein und Dein reinlich voneinander scheiden will. Außerhalb der Kreise, die sich mit der Verbesserung unserer gesellschaftlichen Zustände beschäftigen, ist man allzu leicht geneigt, Anarchismus mit Anarchie zu verwechseln, ein Ausdruck, den viele nur mit Abscheu und Schaudern aussprechen. Von vorneherein wird leicht mit dem Worte Anarchismus das Bild größter Unordnung hervorgezaubert, obwohl die Anhänger der anarchistischen Lehre, mag sie auch noch so utopisch erscheinen, gerade von der Verwirklichung ihres Gesellschaftssystems, das die absolute Freiheit der Menschen predigt, die größtmögliche Har-

monie und natürliche Ordnung erwarten. Diesen Optimismus bezüglich der heilsamen Wirkung der freien Betätigung auf die Menschen teilen die Anarchisten mit der liberalen Schule; dagegen halten manche unter ihnen, und allen voran Proudhon, das Privateigentum mit der vollen Unabhängigkeit des Individuums für unvereinbar. Es war Proudhon, der den Satz prägte: »La propriété, c'est le vol.« Er wirft wie die Sozialisten, mit denen er gegen das Bürgertum in einer Linie gekämpft hatte, der Privateigentumsordnung vor allem vor, daß sie dem Eigentümer ein Einkommen ohne Arbeit verschaffe und er läßt wie die Sozialisten die Arbeit allein als produktiv gelten. Im »Système des contradictions économiques ou philosophie de la misère« (1846) hat er den Privatkredit als Ursache aller Not hingestellt. Darum versuchte er eine Kreditreform anzubahnen und arbeitete Projekte aus zur Organisation des Kredites, den er als den *Vater der Buchhaltung* bezeichnet. Hier, bei der Ausarbeitung der technischen Details seiner Kreditreformpläne kommentiert Proudhon ausführlich die Buchhaltung [1]) und ihre Rolle im tauschwirtschaftlichen Mechanismus. Daneben mag ihn auch seine praktische geschäftliche Erfahrung dazu geführt haben, sich eingehender mit der Buchhaltung theoretisch zu befassen.

Wenn Proudhon sich in seinem viel bewunderten und ebenso stark geschmähten [2]) nationalökonomischen Hauptwerke »Système des contradictions économiques« mit der Buchhaltung beschäftigt, so ist der Ausdruck »Widersprüche« auch in bezug auf die Buchhaltung, wenn auch ungewollt, sehr passend. Der eigenartigen Natur seines Geistes entsprechend, betrachtet Proudhon die Buchhaltung nicht vom Standpunkte der Einzelwirtschaft aus, sondern in spezifisch sozialökonomischer Perspektive. Selbstverständlich ist jede Stellungnahme berechtigt. Unberechtigt dagegen ist die Verwechslung der Volkswirtschaft mit der Einzelwirtschaft, wie sie bei Proudhon typisch in Erscheinung tritt. Gewiß besitzt die Buchhaltung und die Lehre von der Buchhaltung als Forschungsmittel für die Volkswirtschaftslehre große Bedeutung, Buchhaltungslehre und Volkswirtschaftslehre als gleichbedeutende Begriffe zu

1) Ein ziemlich ausführlicher Kommentar zu Proudhons Anschauungen über die Buchhaltung findet sich bereits in Gombergs »Grundlegung der Verrechnungswissenschaft«, Leipzig 1908, dem ich im großen und ganzen hier folge.

2) Hätte Proudhon sein Werk in eine systematische Form gegossen, so wäre es von vielen seiner Kritiker gerechter gewürdigt worden; aber die systematische Anordnung gehört, wie überall, so auch hier, zu den schwächsten Seiten seines Könnens.

erklären, wie Proudhon es tut, zu behaupten, der Inhalt der beiden Disziplinen decke sich vollständig, heißt aber die Beziehungen der beiden Lehrgebiete zu eng ziehen, so daß man den Charakter und die Grenzen weder des einen noch des andern Lehrfaches genau erkennen kann.

Mehr einleitend zur Buchhaltungslehre, die im Abschnitt „Développement des institutions de crédit« der »Contradictions économiques« Heimstätte findet, bringt Proudhon einen historischen Exkurs über die Buchhaltung der Römer, den er, gleich wie noch vieles über den Kredit, Augiers »Histoire du Crédit public« unter voller Nennung der Quelle entnommen hat. Daran anschließend gibt er einige etymologische Erklärungen über die Ausdrücke »debitieren« und »kreditieren«. Nach Proudhon weisen alle Kreditinstrumente und -einrichtungen wie Wechsel, Hypothek, Depositenbank usw. ein gemeinsames »Formular« auf: die Buchhaltung, die der Volkswirtschaft denselben Dienst erweise, wie das Rechtsverfahren der Justiz. Was hier Proudhon in etwas unklarer Weise ausdrückt und sagen will, ist jedenfalls das buchhalterische Bewertungsverfahren. Die wirtschaftlichen Erscheinungen mit rechenhaftigem Charakter werden von der Buchhaltung quantitativ als Wertbeträge erfaßt.

Nach Proudhon ist die Buchhaltung Ausdrucksform (formulaire) des Kredites, dem bei der Wertbildung die wichtigste Rolle zukomme: »Le crédit est le père de la comptabilité, science dont tout le secret consiste dans le principe qu'il ne saurait y avoir de *débiteur* sans *créancier*, et réciproquement: ce qui est la traduction de l'aphorisme que *les produits s'obtiennent par des produits*, et ramène sous une expression nouvelle, l'antagonisme fondamental de l'économie politique.«

Proudhon bezeichnet die Buchhaltung als eine Wissenschaft, trotzdem er ihr Wesen nicht tiefer erfaßt hat als in der Herausarbeitung des Formalprinzipes der Gegenüberstellung von Debitor und Kreditor. Dieser Grundsatz der doppelten Verbuchung der Geschäftsfälle in Soll- *und* Habenposten und ihre Erklärung mittels fiktiver Konstruktionen entbehrt aber der soliden realen Grundlage und ist für eine wissenschaftliche Erklärung des Wesens der doppelten Buchhaltung ungenügend. Proudhon verbessert

1) Eine neuere ausgezeichnete Studie über das Rechnungswesen der Römer stammt aus der Feder von R. Beigel, Straßburg (»Rechnungswesen und Buchführung der Römer«).

wohl seine Auffassung auf S. 123 der Contradictions, indem er dort weiter ausführt:

»Outre l'opposition fondamentale de *crédit* et *débit*, achat et vente, qui exprime si bien l'objet ultérieur que nous avons assigné au crédit, celui d'établir l'équilibre entre la production et l'échange; la comptabilité, dite en partie double, nous révèle une autre opposition, c'est celle des *personnes* et des *choses*.

Le négociant, après avoir ouvert, par débit et crédit, un compte à chacune des personnes avec lesquelles il est en relation d'affaires, en ouvre un autre, aussi par débit et crédit, pour chaque nature de valeurs qu'il est susceptible de recevoir et de livrer, et qu'il classe en quatre ou cinq grandes catégories: *compte de caisse*, *compte de change*, *compte de marchandises générales*, *compte de divers*, lesquels viennent à la liquidation ou inventaire se résoudre en un compte unique, celui des *profits* et *pertes*, exprimant pour le négociant ce que l'économiste appelle *produit brut* et *produit net*.«

Außer der doppelten Gruppierung und Gegenüberstellung der Geschäftsfälle betrachtet er daher als Merkmal der doppelten Buchhaltung die doppelte Gruppierung und die Gegenüberstellung von zwei Kontenreihen, nämlich der Personenkonten, auch comptes spéciaux genannt, und der Sachkonten, auch comptes généraux bezeichnet [1]).

Das Kriterium der doppelten Buchhaltung glaubt also Proudhon in der Gegenüberstellung von Personen- und Sachkonten zu finden. Bei den letzteren unterscheidet er 4 oder 5 große Kategorien, von denen die eine durch den undefinierbaren Compte de divers gebildet wird. Alle diese Sachkonten lösen sich nach seiner Meinung bei der Liquidation oder Inventaraufnahme in einen Konto auf, den Verlust- und Gewinnkonto. Diese Auffassung ist heute unhaltbar. Sie zeigt, daß Proudhon zwei Dinge nicht erfaßte. Er machte keinen Unterschied zwischen Bestandkonten und Erfolgskonten. Ferner ist Proudhon nicht aufgefallen, daß man unmöglich eine reinliche Scheidung zwischen Personen- und

1) Keine bisher versuchte Gruppierung von Konten hat bis jetzt zu einem befriedigenden Resultat geführt. Damit soll nicht bestritten werden, daß die neueren Kontentheorien nicht einen schönen Fortschritt bedeuten, besonders die verbesserten Zweikontentheorien, die Theorie der Bilanzgleichung (Abart der Zweikontentheorie) in ihren verschiedenen Varianten, die Dreikontentheorie und die realistische Theorie von Sganzini.

Sachkonten durchführen kann, aus dem einfachen Grunde, weil jede Sache mit Tauschwert in Beziehung zu einer Person oder Personengruppe steht. Jeder Sachkonto drückt entweder ein Besitz- oder Eigentumsverhältnis aus, also Beziehungen von Personen zu Sachen und die wesentlich vom Verhalten solcher Drittpersonen abhängen, welche die Verfügungsgewalt der Besitzer oder Eigentümer respektieren. Unter den von Proudhon aufgezählten Sachkonten trägt der Compte de change am offensichtlichsten ein Janusgesicht. Die Schuld- und Forderungsverhältnisse sind aus persönlichen Beziehungen hervorgegangen, wobei die eine Person an die andere gewisse Sachen zu leisten sich verpflichtet. In der Buchhaltung kann man daher sowohl von der Bewertung und Verrechnung persönlicher Beziehungen, dem Rechtsverhältnis, ausgehen oder von der Sache, auf welche sich das Interesse von Personen richtet.

Proudhon wundert sich ferner darüber, daß in den Werken der volkswirtschaftlichen Autoren nirgends von der Buchhaltung die Rede ist und sucht eine Erklärung dafür. »J'ai longtemps cherché pourquoi, dans les ouvrages destinés à l'enseignement de l'économie politique, depuis Adam Smith jusqu'à M. Chevalier, il n'est nulle part fait mention de la comptabilité de commerce. Et j'ai fini par découvrir que, la comptabilité, ou plus modestement la tenue des livres, étant toute l'économie politique, il était impossible que les auteurs de fatras soi-disant *économiques*, et qui ne sont en réalite que des commentaires plus ou moins raisonnables sur la tenue des livres, s'en fussent aperçus. Aussi ma surprise, d'abord extrême, a-t-elle cessé tout à fait, lorsque j'eus pu me convaincre que bon nombre d'économistes étaient de fort mauvais comptables, n'entendant rien du tout au *doit* et à *l'avoir*, en un mot à la tenue des livres.«

Aus diesem Zitat geht hervor, daß Proudhon J.-B. Says Cours complet d'économie politique pratique nicht oder nur ungenügend kannte. Da nach Proudhon der Inhalt der Nationalökonomie sich mit demjenigen der Buchhaltung decken soll, so erscheint es merkwürdig, daß an anderer Stelle, in seinem Werke »De la création de l'ordre dans l'humanité ou principes d'organisation politique«[1]),

1) Darin gibt Proudhon der Nationalökonomie eine viel weitere Objektbestimmung als in den »Contradictions«. Darnach würde sie auch die Organisation der Wirtschaftsbetriebe, die Gesetzgebung, das Erziehungswesen usw. umfassen, sie wäre Theorie der Ordnung, ja sie würde zur Lösung der höchsten philosophischen Pro-

das als philosophische Einleitung zu den »Contradictions« gedacht ist, die Buchhandlung mit keinem Wort erwähnt wird. Proudhons Objektbestimmung der Buchhaltung ist eben sehr mangelhaft, schon darum, weil er Buchhaltung als Wissenszweig (Lehre) und Buchhaltung als Kunst nicht auseinanderhält. Buchhaltung als Verrechnungstätigkeit (Kunst) hat nur diejenigen wirtschaftlichen Erscheinungen zum Gegenstand, die sich in Geldwerteinheiten fassen lassen und zu einer Wirtschaftseinheit, die zugleich Rechnungseinheit ist, in Beziehung stehen; die Buchhaltungslehre dagegen hat als Objekt die Verrechnungstätigkeit selbst. Was Proudhon dazu verleitete, auf die Ueberstimmung der Forschungsgegenstände zu schließen, ist jedenfalls die Idee (s. S. 238, »De la création l'ordre dans l'humanité«), daß die menschliche Arbeit das eigentliche Untersuchungsobjekt der Nationalökonomie ausmache. Darauf kann bemerkt werden, daß von diesem Gesichtspunkte aus betrachtet die Buchhaltung tatsächlich ein Teilgebiet der Nationalökonomie bilden würde. Wenn die Nationalökonomie zur Aufgabe hat, die Lebensbedingungen der Menschen zu verbessern (praktischer Zweck) [1]), so gehört die Buchhaltung in den Bereich sozialökonomischer Untersuchungen, denn sie ist nicht nur die Voraussetzung für die geordnete Abwicklung der Geschäftsvorfälle in den Erwerbswirtschaften, sondern sie bildet auch einen wichtigen Faktor zur Erhaltung des ökonomischen Gleichgewichtes selbst der kleinsten Verbrauchswirtschaften. — Proudhon nun zieht keine Grenze zwischen Wissenschaften des Seienden und des Sollens. Seine Charakterisierung der Nationalökonomie ist so allgemein gehalten, daß sie auch für die Buchhaltung paßt. Auch die Buchhaltung hat den praktischen Zweck, das materielle Wohlergehen der Menschen zu verbessern, indem sie z. B. in der Erwerbswirtschaft den wirtschaftlichen Erfolg sichern soll. Selbst wenn man mit Proudhon einig geht, daß wenigstens teilweise ein und dasselbe Forschungsobjekt für beide Disziplinen besteht, so unterscheiden sie sich immer noch durch die verschiedenartige Stellungnahme dem Objekte gegenüber. Jede Wissenschaft erhält ihr

---

bleme beitragen; jedoch, meint er skeptisch, die Nationalökonomie hat sich noch nicht so weit als Wissenschaft entwickelt.

1) Sismondi sagt irgendwo: »L'économie politique devient la théorie de la bienfaisance«. Er nennt sie auch »la science qui se charge de veiller au bonheur de l'espèce humaine«. — Auch andere Nationalökonomen sehen in der Nationalökonomie die »Science de l'utile«.

Objekt aus der Erfahrung. Die Denkobjekte des Alltags werden zum wissenschaftlichen Erkenntnisobjekt, wenn sie unter einem einheitlichen für alle gültigen, der wissenschaftlichen Erkenntnis dienenden Identitätsprinzip (s. S. 84 ff.) zusammengefaßt werden können. Der ausgewählte Gesichtspunkt greift nur eine beliebige Seite des Erfahrungsobjektes heraus, aber die so bestimmten Merkmale des Erkenntnisobjektes müssen auf alle vorgestellten Erfahrungsobjekte zutreffen (Liefmann). Identitätsprinzip der Erscheinungen, die das Objekt der Buchhaltung ausmachen, ist m. E. die kontenmäßige Verrechnung der rechenhaftigen Werttatsachen innerhalb einer Einzelwirtschaft. Die konstitutiven Elemente der Buchhaltung sind in formeller Hinsicht die Zahl und in materieller Hinsicht der Wert (Leitner), gleichgültig, ob der letztere auf eigener Schätzung des Verrechners beruht (subjektive Bewertung) oder von der Wirtschaftsgesellschaft (Markt, gesetzliche Vorschrift usw.) diktiert wird. Die Buchhaltung verbindet diese beiden Elemente zu einer besondern Rechnungsoperation, indem sie die Werte symbolisch in Geldwerteinheiten zahlenmäßig darstellt und ihnen andere Werte zufügt oder von ihnen abzieht, so daß das Endergebnis stets als Summe von Werteinheiten erscheint. Diese Rechnungsoperation heißt Verrechnung und ihre Ausdrucksform nennen wir den oder das Konto. Buchhaltung ist vorzugsweise kontenförmige Verrechnung und Buchhaltungslehre vornehmlich, aber nicht ausschließlich Kontenlehre [1]).

Proudhon hebt ein wahres Loblied auf den Buchhalter an und setzt dessen Fähigkeiten und dessen Bedeutung innerhalb des Geschäftsbetriebes ins richtige Licht, kann sich jedoch nicht einiger Uebertreibungen enthalten. Maßlose Bewunderung und zerstörende Kritik sind ja die charakteristischen Züge von Proudhons Schrifttum. Für ihn ist der Buchhalter der wahre Träger des wirtschaftlichen Gedankens in einem Geschäfte, ja des wirtschaftlichen Gedankens überhaupt! »Le comptable, pour tout dire, est le véritable économiste à qui une coterie de faux littérateurs à volé son nom sans qu'il en sût rien, et sans qu'eux-mêmes se soient jamais doutés que ce dont ils faisaient tant de bruit, sous le nom d'économie politique, n'était qu'un plat verbiage sur la tenue des livres.«

Wenn auch m. E. der Unternehmer und nicht der Buchhalter der Träger des wirtschaftlichen Prinzips in der Unternehmung ist,

1) Sombart sagt: »Die Geschichte der Buchhaltung wird mit dem Satze beginnen müssen: Im Anfang war das Konto, die ratio«.

weil jener an dessen Realisierung das größte Interesse hat, so ist damit nicht gesagt, daß der Buchhalter nicht dem wirtschaftlichen Prinzipe zu folgen habe. Die Tätigkeit des Buchhalters ist nicht nur wirtschaftlicher, sondern auch technischer Natur. Der Buchhalter liefert dem Unternehmer (Wirtschafter) die nötigen Unterlagen, die den Ausgangspunkt für dessen wirtschaftliche Erwägungen und Anordnungen bilden. Der Buchhalter wird dadurch zum Förderer des wirtschaftlichen Gedankens. Seine Funktion ist die eines Aufklärers und Aufhellers wirtschaftlicher Tatsachen, ihrer Ursachen und allfällig ihrer Wirkungen.

Proudhon hebt auch als einer der ersten volkswirtschaftlichen Autoren den Unterschied zwischen Technik und Oekonomik hervor. Er rechnet die Technik der Wein-, Eisenproduktion usw., nicht zum Wirtschaftlichen. Es gibt nach ihm in jeder Einzelwirtschaft neben wirtschaftlichen Vorgängen noch verschiedene technische Verrichtungen, die zum wirtschaftlichen Resultate beitragen. Wirkliche Kriterien für Technik und Wirtschaft weiß er er aber nicht anzugeben, sonst hätte er erkannt, daß auch die Buchhaltung technischen Charakter aufweist. Heute ist der Streit über die Scheidung von Technischem und Oekonomischem besonders lebhaft entbrannt; ich werde dem Problem im zweiten Teile meiner Arbeit einen besondern Abschnitt widmen.

Die Kritik der Proudhonschen Ideen verdichtet sich zu wenigen, aber wichtigen Thesen:

1. Da Proudhon die Einzelwirtschaft mit der Volkswirtschaft verwechselt, kommt er zum Schlusse, daß die Buchhaltung es mit Konten der Gesellschaft zu tun habe. Die Buchhaltung ist jedoch stets eine Begleiterscheinung der Einzelwirtschaft.

2. Seine Auffassung vom Wesen der Wissenschaft ist sehr weit, da er keine reinliche Scheidung zwischen Theorie und Kunstlehre durchführt.

3. Es fehlt bei ihm eine genaue Bestimmung des Gegenstandes der buchhalterischen Verrechnung.

4. Desgleichen ermangelt seine Darstellung der Umschreibung des Objektes der Buchhaltungslehre. — Wenn auch zugegeben werden könnte, daß Buchhaltungslehre und Volkswirtschaftslehre dasselbe Forschungsobjekt besitzen würden, so wäre die Betrachtungsweise trotzdem eine verschiedene.

5. Proudhons Behauptung, der Inhalt der Volkswirtschaftslehre decke sich mit dem der Buchhaltungslehre, wird aus obigen

Gründen hinfällig. Unbestreitbar bestehen zwischen den beiden Disziplinen enge Beziehungen, die im nächsten Teile dieser Arbeit beleuchtet werden sollen.

Wenn sich auch Proudhons Anschauungen über die Buchhaltung im einzelnen oft als falsch erweisen, so bleibt ihm doch das Verdienst, eine Anzahl Fragen aufgeworfen zu haben, die zu weiterm Nachdenken anregen; denn gleich wie in der Volkswirtschaftslehre, zeigt er auch in der Buchhaltungslehre eine gewisse Geschicklichkeit im Auffinden der wichtigsten Probleme.

a) Solvays Comptabilisme.

Wir haben gesehen, daß Proudhon in der Buchhaltung die Wissenschaft von den Konten der Gesellschaft sah, eine Auffassung, zu der er durch den sozialen Ausgangspunkt seiner Betrachtung kam. Die Buchhaltungslehre ist jedoch keine Lehre von der Gesellschaftsverrechnung, sondern eine Lehre von der Verrechnung des wirtschaftlichen Gebarens der Wirtschaftseinheiten. Ihr Ausgangspunkt bildet stets die Einzelwirtschaft. Eine Weiterbildung der Proudhonschen Idee von der wertrechnungsmäßigen Aufzeichnung der gegenseitigen wirtschaftlichen Beziehungen der Wirtschaftseinheiten mittels Gesellschaftskonten bildet in gewissem Sinne Solvays *Comptabilisme social*. Seine Verrechnung würde von staatlichen Organen der Gesellschaft durchgeführt, nicht von den Wirtschaftssubjekten selbst. Durch sein System der sozialen Buchungen, das auf der neuzeitlichen Praxis der Verrechnungsstellen (Clearinghäuser, Chambres de compensation usw.) beruht, soll Bargeld gespart, ja schließlich sogar überflüssig werden. In zweiter Linie hätte der Staat, der die Abrechnungsstelle übernehmen müßte, ein Mittel in der Hand, das Vermögen jedes Bürgers zu kennen und könnte auf diese Weise leichter eine gerechte Besteuerung sichern, eine Forderung, die heute in anderer Form unter dem Rufe »Abschaffung des Bankgeheimnisses« sehr akut geworden ist.

Technisch würde das Solvaysche Projekt auf folgende Art durchgeführt: Der Staat würde jedem Bürger (Comptabiliste) einen Konto eröffnen und ein Scheckbuch aushändigen. Dieses Buch hätte zwei Rubriken, die eine für die Eintragungen der Einnahmen, die andere für die Auszahlungen. Die Zahlung einer Schuld, die vom Verkauf einer Sache herrührt, würde sich folgendermaßen vollziehen: Der Käufer hat das Scheckbuch des Verkäufers in

der Rubrik der Einkünfte zu lochen, während dieser das Scheckbuch des Käufers in der Kolonne der Ausgaben locht. Das Buch wird dem Staatsbureau wieder zugestellt, sobald es bis zum vollen Betrage der anfänglichen Summe gelocht ist. Dort werden dann alle Bucheintragungen auf das Konto der betreffenden Person übertragen, so daß man stets mit genügender Genauigkeit die Gesamtsumme der Einnahmen und Ausgaben einer Person kennt.

Wir haben hier nicht die volkswirtschaftliche Tragweite der vorgeschlagenen Reform zu prüfen. Was uns hier interessiert, ist einzig die Verrechnungsidee und auch diese nicht in ihrer technischen Ausgestaltung, sondern nur soweit sie uns die Beziehung zwischen Volkswirtschaft und Buchhaltung klarlegt. Solvay nimmt die Buchhaltung als etwas Gegebenes, Feststehendes an und betrachtet sie nur als *Mittel zur Vereinfachung des tauschwirtschaftlichen Verkehrs* unter Ausmerzung von Geld und Gelddienste leistenden Zahlungsmitteln. Was Solvay vor etwa zwei Jahrzehnten vorschlug, hat sich heute von selbst langsam Bahn gebrochen. Der Bargeld ersparende Zahlungsverkehr zeigt schon heute recht drastisch die volkswirtschaftliche Bedeutung der Verrechnungsmethoden. Der Verkehr schafft sich selbst immer die technischen Mittel zu seiner Rationalisierung. Auch Solvay bedient sich der Buchhaltung als eines technischen Hilfsmittels, das gebrauchsfertig zur Verfügung steht, zum Zwecke der Zentralisierung des Zahlungsverkehrs in den Händen des Staates, ohne das die Reform ermöglichende Hilfsmittel seiner Natur nach zu untersuchen. Der Staat würde hiermit die Rolle des Buchhalters für alle Geschäftsoperationen, die sich im tauschwirtschaftlichen Verkehr ergeben, übernehmen. Es handelt sich sozusagen um die Sozialisierung, nicht von Produktionsmitteln, sondern von Arbeitsleistungen. Dadurch würden die individuellen Buchhaltungen zwar nicht überflüssig, aber doch an Bedeutung verlieren. Ein ähnliches, aber utopisches Bild des sozialen Verrechnungswesens malte Bellamy für seinen sozialistischen Zukunftsstaat aus. Jedenfalls beweist der Solvaysche Vorschlag die wachsende Bedeutung des Verrechnungswesens in der modernen Volkswirtschaft.

Wie verhält es sich mit der Buchhaltung, mit der Wirtschaftsrechnung überhaupt, bei Vollsozialisierung? Hier könnte man erst von Gesellschaftskonten im Proudhonschen Sinne sprechen. Ueber die Bedeutung der Buchhaltung in einem sozialistischen Staatswesen werde ich mich anläßlich der Besprechung der Funktionen

der Buchhaltung im wirtschaftlichen Organismus (Abschnitt II, 2d) noch äußern.

4. Jean-Gustave Courcelle-Seneuil (1813—1892).

In der französischen Buchhaltungsliteratur wird gerne auf die Beurteilung der Buchhaltung durch Courcelle-Seneuil hingewiesen; aus welchen Gründen, ist eigentlich nicht leicht einzusehen, da sich seine Ideen in keiner Weise von denjenigen seiner Vorläufer und seiner Zeitgenossen J.-B. Say und Léon Say unterscheiden und sich weder durch Originalität in der Form noch dem Inhalt nach auszeichnen. Ich glaube, die achtungsvolle Erwähnung seiner Werke durch die Fachschriftsteller der Buchhaltung ist einzig dadurch zu erklären, daß er als angesehener und maßgebender Nationalökonom sich in seinen Werken die Mühe genommen hatte, Buchhaltungsprobleme überhaupt zu beleuchten. Die Behandlung der Buchhaltung durch diesen tonangebenden Nationalökonomen mag das Ansehen der Buchhaltungslehre erhöht haben.

Ist Courcelle-Seneuil überhaupt nur als volkswirtschaftlicher Schriftsteller anzusehen oder gleichzeitig oder vornehmlich als Privatwirtschaftler? Courcelle-Seneuil teilt mit seinen Vorgängern in der klassischen Schule der Nationalökonomie den individualwirtschaftlichen Ausgangspunkt der volkswirtschaftlichen Forschung. Auch heute noch findet man in Lehrbüchern der Nationalökonomie z. B. vorwiegend privatwirtschaftliche Darstellungen über das Bank- und Börsenwesen u. a. Wie sollte man denn auch die volkswirtschaftliche Bedeutung der Arbitrage, der Börsentermingeschäfte, des Wechselgeschäftes usw. verstehen können, ohne die privatwirtschaftliche Abwicklung dieser Vorgänge nicht wenigstens in den Grundzügen kennen zu lernen?

Drei wirtschaftswissenschaftliche Werke dieses Autors sind es meines Wissens, in denen buchhaltungstheoretische Erörterungen zu finden sind. Von diesen interessiert uns in bezug auf unser Problem, die Beziehungen zwischen Nationalökonomie und Buchhaltung bloßzulegen, besonders sein zweibändiges Werk über theoretische und praktische Nationalökonomie. Courcelle-Seneuil ist einer jener wenigen französischen Nationalökonomen, die stets mit Nachdruck auf die Notwendigkeit hinwiesen, die reine Oekonomik unbedingt von der ökonomischen Kunstlehre getrennt zu halten, mit anderen Worten, daß Ist- und Sollwissenschaft reinlich aus-

einanderzuhalten seien. Auch Gide ist im Prinzip von der Notwendigkeit der Scheidung überzeugt, hält aber der schwierigen Darstellung wegen die Durchführung dieses Grundsatzes in einem Lehrbuch nicht für opportun. Die reine Wissenschaft von der Wirtschaft wird von Courcelle-Seneuil Plutologie, die angewandte Ergonomie genannt. Es ist nicht schwer zu erraten, daß man die Buchhaltungslehre im praktischen Teile seines Systems zu suchen hat, gleichwie bei J.-B. Say. Die reine Buchhaltungstheorie kann aber nur auf dem Boden der Istwissenschaft gedeihen. Eine Abhandlung, bestehend aus einem Gemisch von Beschreibung der buchhalterischen Tätigkeiten und Veranstaltungen einerseits und praktischen Ratschlägen für die rationellste Gestaltung der Buchhaltung anderseits ist eben Kunstlehre mit bescheidenem Erkenntniswert für das Wesen der Buchhaltung, so dienlich sie auch der Praxis sein mag.

Courcelle-Seneuil betrachtet als Hauptproblem der Ergonomie die Verteilung der Funktionen (attributions) unter Individuen und Staaten. Das vierte Kapitel der »Attributions des particuliers« widmet er der rechnerischen Durchdringung des wirtschaftlichen Unternehmens in folgenden Paragraphen: Verkaufspreis, Selbstkostenpreis, Buchhaltung, welche letztere uns hier allein interessiert. Die Einrichtung des Rechnungswesens einer Unternehmung, sagt er dort, bildet eine Kunst, die den Namen Buchhaltung führt. Im weiteren spricht er nur noch von der doppelten Buchhaltung. Dieses Buchungsverfahren ergebe auf Grund exakter Analyse der wirtschaftlichen Erscheinungen durch einfache, einheitliche und sich gegenseitig kontrollierende schriftliche Aufzeichnungen innerhalb einer bestimmten Zeitspanne den Ein- und Ausgang und die Umwandlung der Kapitalien, über die ein Unternehmer verfüge, und wenn man es »wünsche«, auch das Ergebnis der geschäftlichen Vorgänge zu einem bestimmten Zeitpunkt, und zwar ebensogut dasjenige aus den geschäftlichen Beziehungen mit einer bestimmten Drittperson als auch jenes, das aus einem bestimmten Handels- oder Industriezweig hervorgeht. Die generelle Anpassungsfähigkeit des doppelten Buchungsverfahrens auf alle Unternehmungen und seine leichte Verständlichkeit für jedermann bestehe in der Verwendung mehrerer nützlicher und selbst notwendiger Fiktionen, die aus dem Handelsverkehr herausgewachsen sind.

1. Die der Bewertung zugänglichen Güter werden mit dem Generalnenner aller Werte, dem Gelde, geschätzt.

2. Es wird angenommen, daß die beiden Kapitalteile einer Reihe von Personen zur Verwaltung übergeben werden, usw. (Nehmer- und Gebertheorie, personalistische Fiktion).

Der Vollständigkeit halber sollen noch zwei weitere fiktive Annahmen erwähnt werden, die sich exakter in Courcelle-Seneuils »Manuel des affaires« formuliert finden.

3. Es wird angenommen, daß die aufgezeichneten Geschäftsfälle (opérations) sich wirklich ereignet haben, daß z. B. beim Kauf oder Verkauf die Lieferung tatsächlich vollzogen wurde.

4. Der Buchhalter geht von der Annahme aus, daß die eingegangenen Schulden und Forderungen gültig (valables) sind, und die Tilgung der ursprünglichen Schulden zur Folge haben.

Hier sei nur darauf hingewiesen, daß die erste Fiktion überhaupt keine Fiktion im üblichen Sinne ist, dagegen die übrigen nur allzuwohl diesen Namen verdienen und nach dem heutigen Stande der Buchhaltungstheorie vollkommen überflüssig sind, ja sogar schädlich sein können. Die personalistische Fiktion ist unter den genannten die wichtigste und wertvollste. Sie gehört nach Vaihinger unter die Gattung der tropischen oder symbolischen (analogischen) Fiktionen. Bei diesen ist der Mechanismus des Denkens folgender: Eine neue Anschauung von einem Vorstellungsgebilde wird apperzipiert, indem ein ähnliches Verhältnis, eine analoge Proportion obwaltet, wie in der beobachteten Wahrnehmungsreihe. Die Analogie, unter der bei der personalistischen Fiktion die Erscheinungen erfaßt werden, ist die Vorstellungsgruppe der Personen, in der Buchhaltung speziell in dem Sinne, daß jeder geschäftlichen Operation eine interpersonale Beziehung zugrunde liege, wobei die eine Person Schuldnerin, die andere Gläubigerin werde. Dieses Personenverhältnis kommt sichtbar zum Vorschein bei den Personenkonten, verdeckt vorhanden ist es z. B. beim Wechselkonto. In diesen beiden Fällen ist es reell, in andern dagegen fiktiv oder semifiktiv. Mittels einer Methapher gelingt es den Fiktionalisten durch einen Kunstgriff im Denken, alle Geschäftsoperationen zu einem zweiseitigen Personenverhältnis zu verallgemeinern, das aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen entstanden ist.

Zu Punkt 3 habe ich zu bemerken, daß der Buchhalter, zur Vereinfachung der Aufzeichnung geschäftlicher Handlungen, die oft aus einer Reihe von Teilakten bestehen und sich auf eine längere Zeitspanne verteilen können, gedanklich zu einer Moment-

handlung zusammenfaßt. Es ergibt sich dadurch eine zeitliche Diskrepanz zwischen dem Geschehen und der buchhalterischen Aufzeichnung des Geschehnisses. Courcelle drückt diesen Gedanken in folgender Weise aus: »On suppose consommées toutes les opérations que l'on inscrit.« Wenn ein Kaufmann beispielsweise Schreibmaterialien anschafft, so wird er diesen Geschäftsfall in der Regel als einmaligen Ausgabenposten, als Unkosten buchen, trotzdem er vielleicht während eines ganzen Jahres oder selbst mehrerer Jahre daran zehrt. — Der 4. Fall ist meines Erachtens nur ein Spezialfall des dritten mit Einschränkung auf Schuld- und Forderungsverhältnisse. Als Beispiel führe ich die Buchungen bei Wechselakzeptierungen an: Die sog. Buchschuld erlischt mit dem Akzept, und an ihre Stelle tritt, rechtlich betrachtet, die Annahme der Kreierung einer neuen Schuld, der Wechselschuld.

Zusammenfassend ergeben die kontentheoretischen Erörterungen Courcelle-Seneuils ungefähr das Bild der personalistischen Einkontentheorie.

Weiter kommt Courcelle-Seneuil auf die Anordnung der Bücher der doppelten Buchhaltung zu sprechen und beleuchtet ziemlich klar das funktionelle Verhältnis von Grund-, Haupt- und Hilfsbuchungen, vermag aber in seiner Beschreibung keine wesentlich neuen Gesichtspunkte hineinzutragen.

Ueber den Zweck der Buchhaltung läßt er sich im »Traité théorique et pratique des opérations de banque« folgendermaßen aus: »En banque aussi bien que dans le commerce de marchandises, le but de la comptabilité est de résumer toutes les opérations, de manière à constater tous les détails, à en rendre la recherche facile et, en même temps, à en présenter nettement les résultats généraux. On obtient tout ceci par des combinaisons de parties doubles, au moyen de livres tenus par ordre de temps et par ordre de matières ou de personnes, par un Journal et par un Grand-Livre.«

Im erwähnten Werke, seinem Charakter nach eine Bankbetriebslehre, betrachtet er die Buchhaltung im übrigen rein vom betriebstechnischen Standpunkt der Bank aus, der hier kein weiteres Interesse verdient. Seine Darstellung der Bankbuchhaltung ist dabei von verhältnismäßig großer Anschaulichkeit und Klarheit.

Ueber die Bedeutung der Buchhaltung im Wirtschaftsleben äußert sich Courcelle-Seneuil am Schluß seiner Ausführungen über

Ergonomie. Auch er predigt die Notwendigkeit buchhalterischer Kenntnisse für Handel- und Gewerbetreibende und weist auf den Nutzen hin, den sie für die Landwirte und einen weiteren Kreis von Personen haben können, die Anspruch auf Allgemeinbildung machen und Ordnung in ihre geschäftlichen Angelegenheiten bringen wollen. Ferner sei die Buchhaltung ein geeignetes Mittel zur Aufhellung wirtschaftlicher Erscheinungen und zur Vermittlung praktischen Verständnisses für das gewerbliche Leben. Zugleich seien die Grundsätze der Buchhaltung so einfach und leicht verständlich, daß selbst Kinder sie verstehen können! Er empfiehlt daher die Buchhaltung als Unterrichtsgegenstand für Volksschulen, wie er bereits in Philadelphia und andernorts mit Erfolg eingeführt sei. Courcelle-Seneuil vergißt dabei, daß der elementare Buchhaltungsmechanismus von Unkundigen relativ leicht gehandhabt werden kann, ohne daß sie hierdurch in das tiefere Verständnis der Buchhaltung eindringen, wie beispielsweise jemand nach kürzester Anleitung ein Automobil zu lenken versteht, ohne die nötigen Grundlagen einer physikalisch-technischen Bildung zu besitzen. In beiden Fällen zeigt sich eben eine Differenzierung in geistige Tätigkeit und technische Ausführung. Auf alle Einzelheiten der von Courcelle-Seneuil angeschnittenen Buchhaltungsfragen hier einzugehen, will ich verzichten. Seine theoretische Formulierung der Buchhaltung ist zu ungenau. Es ergibt sich z. B. aus seinen Ausführungen weder eine genaue Begriffsbestimmung des Kapitals, noch ist ersichtlich, ob er von der Buchhaltung des Unternehmers oder der Unternehmung ausgeht.

Courcelle-Seneuil »Manuel des affaires« (1883), in deutschsprechenden Ländern durch die Uebersetzung von G. A. Eberbach unter dem Titel »Theorie und Praxis des Geschäftsbetriebes in Ackerbau, Gewerbe und Handel« bekannt geworden, beruht auf volkswirtschaftlichen Anschauungen und ist als Reaktion auf die Einseitigkeit der Volkswirtschaftslehre, die die empirische Wirklichkeit des Wirtschaftslebens vernachlässige, entstanden. Er wollte mit dieser dreigliedrigen Betriebslehre die »bescheidene« Aufgabe lösen, die großen Umrisse der Volkswirtschaftslehre »im kleinen durchzuarbeiten und die Wechselbeziehungen des großen Verkehrs zu dem Geschäfts- und Lebenskreise des Einzelnen näher darzulegen«. Courcelle-Seneuil hat also nicht den Ehrgeiz, eine besondere Erwerbslehre einzuführen, und da er auch gleich drei Erwerbsgruppen auf einmal zu erfassen sucht, sind seine Ausführungen

und Ergebnisse vielfach zu allgemein und gerade praktisch, wie er es doch gewünscht hatte, nicht sehr brauchbar[1]). Folgende Einteilung liegt dem Werke zugrunde:

1. Das Geschäft nach seinen inneren Beziehungen: Zweck, Grundzüge und allgemeine Regeln, persönliche Arbeit des Geschäftsherrn, Kapitalverwendung, Kreditverwendung, Verwertung der bezahlten Arbeit, usw.

2. Das Geschäft nach seinen äußeren Beziehungen: Der Tauschverkehr und seine Gesetze, Warenabsatz, Handelskrisen, Spekulation, Selbstkosten und Reingewinn, *Grundzüge der Buchhaltung*.

3. Der eigentliche Geschäftsbetrieb: Innere Einrichtung und äußere Grenzen des Betriebes, die Handelsgeschäfte (Einteilung, Großhandel, Kleinhandel, Ein- und Verkaufskunst usw.), gewerbliche und landwirtschaftliche Unternehmungen, Geschäftsgründungen usw.

4. Allgemeine Fragen aus dem Geschäftsleben: Erziehung und Ausbildung, Konkurrenz, Geschäftspsychologie u. a. m.

Die obige Einteilung des Stoffes ist nicht einwandfrei, schon darum nicht, weil unter Abschnitt 4, der sozusagen als Rumpelkammer dient, einfach alle diejenigen Probleme berührt werden, die sonst nirgends einen Platz finden. Aber auch die Buchführung unter den äußeren Beziehungen des Geschäftes aufzuführen, kann nicht jeder Kritik standhalten. Gewiß, entwicklungsgeschichtlich betrachtet, hat der Courcelle-Seneuilsche Gesichtspunkt insofern Berechtigung, als die Buchhaltung die wirtschaftlichen und rechtlichen Beziehungen mit anderen Wirtschaftssubjekten wertrechnungsmäßig oder nach andern Autoren, z. B. Hermann, in Quantitäten aufzeichnet, und zwar in den Personenkonten. Dagegen bestehen nicht notwendig z. B. bei Reinvermögenskonten (Kapitalkonten) und den Bestandkonten, welch letztere Zu- und Abgang körperlicher Güter verrechnen, Beziehungen nach außen, sondern nur zum Geschäfte und zum Geschäftseigentümer. Da aber Courcelle-Seneuil eine personalistische Kontentheorie vertritt, so ist sein Standpunkt begreiflich, weil sich dadurch Tauschbeziehungen ergeben, die nur in der Vorstellung des Verfassers bestehen.

Auf weitere Einzelheiten dieser einzelwirtschaftlichen Abhand-

1) S. eingehendere Kritik bei Ed. Weber, Literaturgeschichte der Handelsbetriebslehre, Tübingen 1914.

lung nach vorwiegend volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten will ich verzichten, desgleichen auf die Erörterung seines »Traité thèorique et pratique des opérations de banque«, aus dem ich vorgehend schon seine Zweckdefinition entnommen habe.

Courcelle-Seneuil ist auch Verfasser eines Lehrmittels der Buchhaltung (Cours de comptabilité) für den Handelsschulunterricht, das für uns kein weiteres Interesse beanspruchen kann, da er unter Buchhaltung eine Kunst(art) versteht. Bemerkt sei hier nur noch, daß er den Verwendungsbereich der Buchhaltung nicht nur auf gewerbliche Unternehmungen einschränkt, auf die sich allerdings seine Darstellung beschränkt, sondern er betont gleichfalls die Nützlichkeit von Buchhaltungskenntnissen für jeden, der Ordnung in seine persönlichen (privaten) Geschäfte bringen will. Zu diesem Zweck mag die »Tenue des livres«, die er nur als Bruchstück der Buchhaltung (Comptabilité) betrachtet, genügen.

5. Friedrich Benedict Wilhelm von Hermann (1795—1868).

Schon Proudhon wunderte sich, daß die volkswirtschaftlichen Klassiker in keinem ihrer Werke die Buchhaltung erwähnen. Er erklärt sich diese Tatsache dadurch, daß viele Volkswirtschafter schlechte Buchhalter gewesen seien, weil sie nichts von der Buchhaltung verstanden hätten. Ferner glaubt er, sehr mit Unrecht, daß die Buchhaltung sich mit der gesamten politischen Oekonomik decke. Unter den Vertretern der neuklassischen Schule finden sich immerhin einige, in deren Lehrsystem sich die Buchhaltung erörtert findet. Zu ihnen zählt vor allem F. B. W. v. Hermann, der Kommentator und Fortsetzer des Ricardoschen Systems, insbesondere dessen Grundrenten- und Lohntheorie. In Hermanns klassischem Werke »Staatswirtschaftliche Untersuchungen« (2. Auflage 1870 posthum erschienen, herausgegeben von seinem Schwiegersohne v. Mayr und seinem Schüler Helferich) widmet er einen Abschnitt der Einzelwirtschaft. Das Wort Buchhaltung wird zwar darin von ihm nicht genannt, er begnügt sich mit dem allgemeinen Ausdruck Wirtschaftsrechnung. Hierunter versteht er die Darstellung des quantitativen Ab- und Zuganges von Gütern innert einer Wirtschaftsperiode. Die Wirtschaftsrechnung ist nach ihm die quantitative Darlegung der Güterverwendung eines Wirtschafters für seine Lebenszwecke. Der Abschluß, die Bilanz dieser Rechnung, heiße günstig, wenn sich Ueberschüsse über das an-

fänglich vorhandene Vermögen, ungünstig, wenn sich eine Minderung des Stammvermögens, ein Defizit ergebe. Hermann läßt uns hier im unklaren, ob ihm eine bloße Mengenverrechnung[1]) oder eine Wertverrechnung vorschwebte, die zwar auch eine Art von Mengenverrechnung ist und durch die Quantifizierung wirtschaftlicher Werte in Geldrechnungseinheiten ermöglicht wird. Der Umstand, daß Hermann von Bilanzierung spricht, läßt vermuten, daß er eine Wertverrechnung im Auge hatte, denn die Differenz zwischen Aktiven und Passiven, das Reinvermögen, kann nur unvollständig in andern als Geldrechnungseinheiten geschätzt werden.

Hermanns Beschreibung der Buchhaltung ist daher in mehr als einer Beziehung unvollständig und auf seine dürftigen buchhalterischen Erörterungen einzugehen, hätte ich wohl verzichtet, wenn ich nicht im II. Teile meiner Abhandlung auf seine Ansichten zurückkommen müßte (Buchhaltung als ökonomische Technik). Es ist das Verdienst Hermanns, als einer der ersten auf die Bedeutung der Quantifizierung wirtschaftlicher Erscheinungen für die Wirtschaftsrechnung hingewiesen zu haben. Sein Begriff der Wirtschaftsrechnung schließt sich folgerichtig an seine materialistische Auffassung der Wirtschaft an, wie die folgende Definition zeigt: »Wirtschaft ist die quantitative Ueberwachung der Herstellung und Verwendung der Güter in einem gesonderten Kreis von Bedürfnissen.« Liefmann nennt Hermann infolge seiner Verwechslung von produzieren und wirtschaften mit Recht einen typischen Vertreter der technisch-materialistischen Auffassung der Wirtschaftslehre, die von Hermann in dem eingangs erwähnten Lehrbuch als »Größenlehre der Güter« bezeichnet wird. Nicht berechtigt scheint mir dagegen Liefmanns völlige Ablehnung von Hermanns quantitativer Auffassung der Wirtschaft. Jede Art von Quantifizierung der Güter ermöglicht erst Güter gleicher Art zu vergleichen, indem sie in Maßeinheiten (Längen-, Gewichtseinheiten usw.) gemessen werden. Ihre Quantifizierung in Geld führt zu Vergleichungen ungleichartiger Güter, indem Geld als Maß dient. Bloße Wertempfindungen können durch die Geldrechnung, wenn auch ungenau, als ökonomische Quanten gedacht und zahlenmäßig fixiert werden.

1) Sog. Stückrechnungsstil.

6. Lorenz von Stein (1815—1890).

Auf Wesen und Aufgaben der Buchhaltung kommt L. v. Stein an all den Stellen seiner Werke zu sprechen, wo sich der Verrechnungsgedanke in der Wirtschaftsführung zur positiven Formgestaltung durchringt, so z. B. in seinem Lehrbuch der Finanzwissenschaft, in dem der Staatsbuchhaltung ein breiter Platz eingeräumt ist. Da ich mich aber aus Zweckmäßigkeitsgründen darauf beschränke, die Werke der Volkswirtschaftslehre im engeren Sinne mit Ausschluß der Finanzwissenschaft nach ihrem dogmengeschichtlichen Ertrage über die Buchhaltung im allgemeinen und die Buchhaltung nach kaufmännischer Art im besonderen kritisch zu würdigen, so kann ich füglich auf Steins Beschreibung der kameralistischen Buchhaltung verzichten.

Ziemlich eingehend behandelt Stein die Buchhaltung in seinem »Lehrbuch der Volkswirtschaft«, das nach seinen eigenen Angaben zum Gebrauch neben Vorlesungen und für das Selbststudium bestimmt ist. Diese Volkswirtschaftslehre erschien unter obiger Bezeichnung erstmals 1858 in Wien und wurde 20 Jahre später unter dem Titel »Die Volkswirtschaftslehre« in zweiter Auflage und 1887 in dritter Auflage als »Lehrbuch der Nationalökonomie« herausgegeben[1]). Schon die zweite Auflage enthält so bedeutend einschneidende Aenderungen in bezug auf Anordnung und Behandlung des Stoffes, daß des Verfassers eigene Bemerkung, die neue Auflage bedeute eine vollkommen neue Arbeit, vollauf berechtigt ist. Gerade die Abschnitte über die Buchhaltung sind bei der Umarbeitung stark in Mitleidenschaft gezogen worden. Es ist daher empfehlenswert, alle drei Auflagen zu konsultieren, besonders aber die erweiterte zweite, ich wage in bezug auf die Buchhaltung nicht zu sagen, verbesserte Auflage. Seine Werke zeichnen sich durch streng systematischen Aufbau aus. Der Verfasser erblickt die erste Aufgabe der Nationalökonomie darin, der Volkswirtschaft ein wissenschaftliches System zu geben. Seine systematische Anordnung des Stoffes weicht in der Tat von der üblichen Einteilung der Lehrbücher seiner Zeitgenossen wesentlich ab.

Im ersten Buche des »Lehrbuches der Volkswirtschaft« behandelt er die Güterlehre, sein zweites Buch wird als Wirtschafts-

1) Ich beschränke mich darauf, die 1. und 2. Auflage zu kommentieren, die 3. Auflage war mir trotz vielen Bemühungen nicht zugänglich.

lehre betitelt und das dritte als Volkswirtschaftslehre. Den weitaus größten Raum nimmt die Wirtschaftslehre ein, in der er vom Wesen der Einzelwirtschaft ausgeht. Den zweiten Teil dieses Abschnittes widmet er Untersuchungen des Unternehmens vom Gesichtspunkte der Produktion und Konsumtion aus. Er stellt eine Unternehmungslehre auf, die heute als Privatwirtschaftslehre der Unternehmung wiederum, und natürlich vertieft und erweitert, auftaucht (z. B. bei Leitner).

Nach Stein besteht die Arbeit in jeder Unternehmung aus einer Vereinigung vielfacher Arbeiten für einen gemeinsamen Zweck. Die vereinigte Arbeit erzeuge nun durch die Besonderheit der Aufgaben die Arbeitsverteilung, die dabei stets in zweifacher Form erscheint, nämlich als »*Geschäftsführung*« und als »eigentliche« Arbeit, davon jede sich wiederum gliedere. Der Geschäftsführung fallen vier Aufgaben zu; dies sind:

1. Die Kalkulation.
2. Die Leitung der Ausführung oder der eigentlichen Arbeit, d. h. die disponierende und kontrollierende Tätigkeit der Direktion.
3. Die Leitung des Kredites der Unternehmung.

Stein versteht darunter die Vermögensverwaltung, die den Bedarf an verfügbarem Kapital und die Ordnung, in welcher die Rückzahlungen stattfinden, bestimmt. Das Instrument zur Ueberwachung der Liquidität der Unternehmung bildet die *Buchhaltung*, in der Stein die *vierte Aufgabe der Geschäftsführung* erblickt. Leider geht der Verfasser in der ersten Auflage über die Buchhaltung sehr schnell hinweg. Er sagt an anderer Stelle, bei der Besprechung der Kassarechnung, die er unter dem Abschnitte »Konsumtion der Unternehmung« behandelt, daß die sehr umfangreiche Buchhaltungsliteratur wesentlich an Inhalt gewinnen würde, wenn die Nationalökonomie nicht mehr ein ausschließliches Studium für Beamtete, sondern für jeden Unternehmer sein wird. Er erhofft eine Befruchtung der Buchhaltungslehre durch das eingehende Studium der Wirtschaftstheorie seitens der Geschäftsleute und auch eine stärkere Betonung der Rechnungsführung als wesentliches Moment der wirtschaftlichen Verwaltung. Bei der letztern Forderung lehnt er sich stark an die Kameralisten an, die in ihrer Mehrheit in theoretischer Hinsicht zur einzelwirtschaftlichen Forschung und in praktischer Hinsicht zum Ausbau einer Verwaltungsbetriebslehre mit ökonomisch-technischem Cha-

rakter hinstrebten. Die Kameralisten sind ja in mehr als einer Beziehung die Vorläufer der Vertreter der modernen Privatwirtschaftslehre und Betriebslehre (s. Bemerkung hierüber bei J.-B. Say.) — Die Forderungen Steins sind heute zu einem großen Teile erfüllt worden, denn heute studieren die zukünftigen Unternehmer an den Universitäten, an technischen und an andern Fachhochschulen, insbesondere an Handelshochschulen, Sozialökonomik; dagegen haben sich bis heute die Nationalökonomen noch relativ wenig um die wissenschaftliche Fundierung der Buchhaltung bemüht. — So weit der wirtschaftswissenschaftliche Rahmen, der die Buchhaltung aufnimmt. Im weitern wird die erste Auflage von mir nur noch soweit zur Besprechung herangezogen, als sie von der zweiten Auflage abweichende Lehrmeinungen enthält.

So knapp der Raum ist, den Stein der Buchhaltung in seinen volkswirtschaftlichen Lehrbüchern zur Verfügung stellt, so treffend zeichnet er im ganzen Wesen und Aufgaben der Buchhaltung. Dagegen sind seine in der zweiten Auflage angeführten Buchungsbeispiele geradezu klassisch falsch und ein Beweis dafür, daß er sich nie praktisch mit der Buchhaltung abgegeben hat. Es lohnt sich daher kaum, darauf einzugehen, um so weniger, als er sie nicht in extenso anführt. Die Geschäftsfälle, die das Reinvermögen vermehren, trägt er ins Soll der Erfolgskonten ein, die Verminderung ins Haben! Das hätte noch wenig zu bedeuten, wenn er diese Buchungsregel konsequent durchgeführt hätte. Allein im Betriebskonto stehen, wie allgemein üblich, die Produktionskosten im Soll, die Fabrikate (ihr Ausgang) im Haben. Ferner fehlt in der Darstellung die nötige Klarheit über das Verfahren beim Bücherabschluß. Stein kennt kein Bilanzkonto im üblichen Sinne. Sein Bilanzkonto stellt nur die definitive Verteilung und Verrechnung des Gewinnes dar.

Ungemein inhaltsreicher und richtiger sind Steins allgemeine Erörterungen über Buchhaltung, die von deutschen Buchhaltungsautoren gerne zitiert werden. Ueber Aufgaben und Bedeutung der Buchhaltung, äußert er sich in der zweiten Auflage folgendermaßen: »Die Buchhaltung gibt auf Zahlen reduzierte Antworten auf Fragen, die bei jeder Unternehmung auftreten — absolute Fragen — und auf relative Fragen, die mit Berücksichtigung des Gegenstandes der Unternehmung entstehen.« Die absoluten Aufgaben, als Fragen gestellt, werden von Leitner richtiger

»generelle« genannt; es sind diejenigen, die von jeder Erwerbswirtschaft, gleichgültig welcher Art und von welcher Rechtsform, zu lösen sind, wie z. B. die Darstellung des wirtschaftlichen Zustandes einer Unternehmung, des Vermögens, des Erfolges usw. Die Lösung weiterer Aufgaben, wie Rechnungsverhältnis mit Kunden und Lieferanten, Größe des Umsatzes, Gliederung des Erfolges usw. hängt von der richtigen Lösung der allgemeinen Aufgaben ab. Die besonderen Fragen, auf welche die Buchhaltung zu antworten hat, hängen, wie Stein ausdrücklich betont, von der Eigenart des Wirtschaftsbetriebes ab, was zur Folge hat, daß die Buchhaltungsform sich dem Unternehmen anpassen muß. Die Buchhaltungen werden sich daher ebenso individuell gestalten, wie die Unternehmungen selbst. Eine der schwierigsten Aufgaben des Buchhalters bestehe eben darin, die zweckmäßigste Form der Buchhaltung zu finden, d. h. sie zu organisieren. Der Buchhalter sei deshalb die wichtigste Persönlichkeit nach dem Geschäftsleiter. Einen einheitlichen Wesensbegriff der Buchhaltung stellt Stein nicht auf, weil er jede tatsächliche Buchhaltung in drei Teile zergliedert, von welchen jeder einen besonderen Charakter trägt und besondere Aufgaben zu lösen hat. Dadurch geht, wie wir noch sehen werden, die tatsächliche Einheit verloren. Er unterscheidet Betriebsbuchführung, kaufmännische Buchhaltung und doppelte Buchhaltung; eine Einteilung, die man auch zu seinen Lebzeiten nicht befürworten konnte.

In der neuen Bearbeitung seines volkswirtschaftlichen Lehrbuches vom Jahre 1878 gibt uns L. v. Stein wohl eine ausführliche Beschreibung und Erläuterung der Buchhaltung, ohne aber eine klare, theoretisch unanfechtbare Erklärung der Buchhaltung, insbesondere des Kontensystems, zu erreichen[1]). Der Gründe dieses Mißerfolges sind mehrere. Stein versucht, der Buchhaltungslehre durch die Volkswirtschaftslehre eine Orientierung zu geben. Um z. B. das Wesen der doppelten Buchhaltung wirklich erkennen zu können, meint er, sei man stets genötigt, auf das Wesen und die organischen Begriffe von Unternehmung und Unternehmungs-

1) Ich glaube wenigstens nicht, daß ein junger Studierender der Nationalökonomie an Hand der Steinschen Belehrungen sich ein klares Bild von der Buchhaltung machen könnte, obwohl Steins Lehrbuch jedenfalls das einzige ist, das selbst einige Konten (Kapital-, Betriebs-, Geschäfts-, Gewinn- und Verlust-, Bilanz- und Unternehmungsgewinn-Konto) zur Veranschaulichung anführt, die aber, wie bereits erwähnt, unrichtige Eintragungen enthalten.

gewinn zurückzugehen. Es sei deshalb ein Mangel der Buchhaltungslehre, die Buchhaltung aus der Buchhaltung selbst erklären zu wollen, anstatt an den wirtschaftlichen Begriff des Gewinnes anzuknüpfen. Seine Kritik hat gewiß Berechtigung; allein dadurch, daß er die Buchhaltung stets in Anlehnung an die wirtschaftlichen Begriffe bespricht, geht die Einheitlichkeit und Geschlossenheit der Lehre verloren, wie das folgende heterogene Schema aus Steins Volkswirtschaftslehre zeigt:

Organische Gestalt der Unternehmung[1]).

Die wirtschaftliche Persönlichkeit als Einheit von Kraft und Stoff, Persönlichkeit und Kapital	Das Unternehmen als Tätigkeit derselben			Der Unternehmungsgewinn		
	Das ethische Moment	Techn. Betrieb	Kommerz. Betrieb	*Die doppelte Buchhaltung*	*Bilanz mit Gewinn- und Verlust-Konto und Kapital-Konto*	Gewinnverteilung
			1. *Kaufmänn. Buchhaltung*			1. *Prinzipal-Konto*
			2. Einzelne Geschäfte			2. Coupons und Dividenden
			3. Spekulation			3. Neue Kapital-Anlagen

Es ist noch keinem volkswirtschaftlichen Schriftsteller gelungen, die Buchhaltungslehre dem System der Nationalökonomie einzuordnen und zwar aus Gründen, die ich später noch anführen werde.

Ferner unterscheidet und bespricht Stein, getrennt voneinander durch rein ökonomische Materien, die Betriebsbuchhaltung, die kaufmännische Buchhaltung und die doppelte »oder« italienische Buchhaltung, als könnten oder sollten sogar die beiden ersten Formen nicht doppelte Buchhaltung sein! Seine Einteilung wirkt ähnlich wie diejenige, die man heute etwa noch in Prospekten von Privathandelsschulen sieht, welche doppelte *und* amerikanische Buchführung den Lernbegierigen beibringen wollen. Es gibt selbst Fachschriftsteller wie z. B. Buchwald, welche die amerikanische Buchführung als System neben die doppelte Buchhaltung stellen. Eine besondere Form macht aber noch lange kein System aus.

Sehen wir uns die Steinsche Dreiteilung der Buchhaltung genauer an. Er unterscheidet eine technische oder Betriebsbuchhaltung neben einer kaufmännischen, weil die Unternehmungen einen technischen und einen kommerziellen Betrieb aufweisen.

1) Im Original ausführlicher.

Die Aufgabe des technischen Betriebes der Unternehmung besteht nach Stein darin, nicht nur mit den gegebenen wirtschaftlichen Kräften überhaupt die Produktion zu übernehmen, sondern auch damit die größtmöglichste Quantität von Produktionseinheiten hervorzubringen. Wie soll man in einem Handelsunternehmen technischen und kaufmännischen Betrieb im Steinschen Sinne auseinanderhalten?

Am schnellsten geht Stein über die *Betriebsbuchführung* hinweg, deren Aufgabe in der Hauptsache im Nachweis der Verwendung der einzelnen Produktionselemente, die zugleich Kostenelemente sind, bestehe, mit andern Worten in der Aufzeichnung und Kontrolle des technischen Produktionsprozesses. Mindestens drei Bücher bzw. Konten erachtet er als notwendig: Lohnkonto, Materialkonto und Lagerkonto oder Lagerbuch. Sie bilden die Konten bzw. Bücher des technischen Betriebes und kalkulieren für den kaufmännischen Betrieb den Gestehungspreis der Waren.

Die *kaufmännische Buchhaltung* verhalte sich durchaus gleichgültig gegen den technischen Betrieb (?). Als ihre Aufgabe erachtet er, die durch die Produktion und das Geschäft gegebene Wertbewegung »in den Summen der Ausgänge, der Eingänge und der Ausstände genau zu verfolgen.« Sie ist die Buchführung der laufenden Rechnungen. Er nennt sie »die nackte, ziffernmäßige Tatsache der Wertbewegung, ... die Mathematik der Unternehmung und der Zeiger an der Uhr ihres Fortschrittes.« Zur kaufmännischen Buchhaltung rechnet er anscheinend auch das Kassabuch (von Kassakonto ist nirgends die Rede), sowie ein einheitliches Grundbuch (Tagebuch, Journal) nebst Sammelbuch und verschiedene Skontren (Hilfsbücher).

Gehen wir nun über zu seinen Ausführungen über die *doppelte Buchhaltung*, die er wie folgt definiert: »Nach der doppelten Buchführung wird jeder Zweig des ganzen Unternehmens als ein eigenes Unternehmen aufgeführt: es werden die einzelnen Zweige gegenseitig als Debitoren und Kreditoren aufgestellt, so daß der ganze Gang der Produktion, in einzelne Stadien abgeteilt, ein Bild der Wertentwicklung des Produktes darbietet. Das Prinzip der Ordnung besteht dabei darin, daß jeder Zweig des Unternehmens sein Produkt an einen andern abgibt, sich den Kalkulationspreis berechnet und dem andern Zweige diesen Betrag ins Debet stellt.« Der Verfasser klammert sich, wie aus obiger Erklärung hervorgeht, an ein bestimmtes, für die erwerbswirtschaft-

lichen Unternehmungen aufgestelltes System, während doch je nach der Zweckbestimmung, nach dem Charakter des Wirtschaftssubjektes und der Art des Objektes verschiedene Systeme möglich sind[1]). Dieser Mangel veranlaßte Schär, die Steinsche Definition in folgender Weise zu kommentieren: Trotz der plastischen Erklärung ist der Begriff zu eng; die wesentliche Eigentümlichkeit der doppelten Buchhaltung als doppelte Kontrolle von Bestand- und Erfolgsrechnung kommt nicht zum Ausdruck; ebensowenig der Zusammenhang jeder einzelnen wirtschaftlichen Umgestaltung innerhalb des Gesamtunternehmens mit Anfangs- und Schlußvermögen.«

Aber einen fiktionalistischen Einschlag weist seine Erklärung doch auf, der allerdings in der zweiten Auflage weniger zum Ausdruck kommt. Seine fiktionalistische Vorstellung besteht darin, daß er jeden Zweig einer Unternehmung als Sonderwirtschaft betrachtet. In der zweiten Auflage spricht er allerdings nur noch von »Elementen der Unternehmung« als selbständigen wirtschaftlichen Kräften.

Zur Erklärung des Kontos benutzt Stein also die Vorstellung, daß jedes Konto die Rechnung eines eigenen Unternehmens darstelle. Nun bezeichnet man aber im weitern Sinne mit dem Worte Unternehmung die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit einer physischen oder juristischen Person zur Besorgung der Güterproduktion oder von Leistungen zur Befriedigung fremden Bedarfs mit dem Ziele, einen Ertrag zu erreichen. Die Unternehmung setzt infolgedessen das Vorhandensein wenigstens *eines* Wirtschaftssubjektes voraus. Freilich läßt sich eine solche Theorie noch weniger aufrechterhalten als eine rein personalistische; denn die letztere geht wenigstens von der richtigen Auffassung aus, daß es sich in der Buchhaltung stets um die Registrierung von Werturteilen über Beziehungen zwischen Personen und Sachen handelt. Die doppelte Buchhaltung zerlegt rechnerisch die Wirtschaftseinheit nicht in

1) Die doppelte Buchhaltung ist nur ein bestimmtes Verfahren der systematischen Rechnungsführung, sie ist nicht das System schlechthin, das allzweckmäßige, jeder Wirtschaftsform anpassungsfähige Verrechnungsverfahren. Man übersieht leicht die wichtige Tatsache, daß es keine Einzelwirtschaft schlechthin gibt, sondern verschiedene, ziemlich voneinander abweichende Formen derselben. Es ist daher der Vorschlag Sganzinis, die Klassifikation der Einzelwirtschaften als Grundlage der theoretischen Ergründung der systematischen Rechnungsführung zu verwerten, sehr zu begrüßen. Es ist dies ein Beweis für die Notwendigkeit des engen Kontaktes der Buchhaltungslehre mit den übrigen Zweigen der Einzelwirtschaftslehre!

Einzelwirtschaften, sondern nur in die einzelnen wirtschaftlichen Tatbestände (Erscheinungen und Handlungen), die nach ihrer Gleichartigkeit in Konten gruppiert und nach ihrer Wirkung darin bewertet werden. So werden z. B. alle Handlungen, deren Gemeinsamkeit darin besteht, Bargeldbewegungen zu verursachen, im Kassakonto oder diejenigen, welche die vermögensrechtlichen Beziehungen zu Drittpersonen beeinflussen, im Debitoren- oder Kreditorenkonto zusammengefaßt. Die doppelte Buchhaltung zerlegt rechnerisch die Gesamtwirtschaft nicht in Einzelwirtschaften, sondern nur in einzelne Reihen von Tätigkeiten, unter welchen die engste Solidarität herrscht und die, biologisch gesehen, nur Organe eines und desselben Organismus bilden, nicht aber selbst Organismen sind. Hinter jeder Wirtschaft steht wenigstens *ein* Wirtschaftssubjekt, hinter den Teilen einer Wirtschaft steht jedoch kein selbständiges Wirtschaftssubjekt.

So falsch im einzelnen die Vorstellungen Steins von der buchhalterischen Wirklichkeit sind, so hat er doch das charakteristische der doppelten Buchhaltung, wenn auch etwas unklar, erfaßt, nämlich die vollständige Verrechnung des Reinvermögens, denn, sagt er, die Doppik ist auf dem Unternehmergewinn gegründet. Er betrachtet sie als Synthese von kaufmännischer und Betriebs-Buchhaltung, deren Ergebnisse in der Erfolgsbuchhaltung zusammengefaßt werden. Einen weiteren Unterschied zwischen doppelter und einfacher Buchhaltung erblickt er darin, daß durch erstere eine bessere Kontrolle ermöglicht werde; sie selbst sei nicht Kontrolle, sondern nur die Bedingung derselben. Im übrigen ist sein Versuch, die Elemente der Buchhaltungslehre dem System der Volkswirtschaftslehre zu assimilieren, als mißlungen zu betrachten. Auch er wirft, wie Proudhon, der Nationalökonomie vor, die Buchhaltung wegen traditioneller Beschränktheit nicht verstanden und ihr darum keinen Platz in ihrem System angewiesen zu haben, weil Ad. Smith, Ricardo und J.-B. Say (aus Unkenntnis gleicher Irrtum wie bei Proudhon!) sie ignoriert hätten. Er erachtet den Umstand, daß die beiden Disziplinen getrennt marschieren, als Beweis für die mangelhafte Organisation unseres wissenschaftlichen Betriebes. Er erwartet im übrigen zuversichtlich eine Verschmelzung der beiden Wissensgebiete und ist überzeugt von der günstigen Wirkung gegenseitiger Annäherung, ja sogar der Verschmelzung, die meines Erachtens nicht empfehlenswert wäre. Eine Annäherung ist seitdem bereits eingetreten, da neuere Autoren

(Dumarchey, Ciompa, Gomberg u. a.) auf eine wirtschaftswissenschaftliche Orientierung der Buchhaltungslehre hinarbeiten.

7. Albert Eberhard Friedrich Schäffle (1831—1903).

Im System der Volkswirtschaftslehre dieses bedeutenden Nationalökonomen und Soziologen finden sich kurzgehaltene buchhaltungstheoretische Erörterungen, die in das Ganze des Lehrstoffes organisch eingefügt sind. Schon die Ueberschrift der 1. Auflage seines nationalökonomischen Hauptwerkes aus dem Jahre 1861, die lautet »Die Nationalökonomie oder *allgemeine Wirtschaftslehre*« — weitere Auflagen 1867 und 1873 unter dem abgeänderten Titel »Das gesellschaftliche System der menschlichen Wirtschaft« —, läßt vermuten, daß der Verfasser in der »Allgemeinen Wirtschaftslehre« in weitem Maße einzelwirtschaftliche Probleme berücksichtigen werde. Auch seine Begriffsbestimmung der Nationalökonomie als der Lehre von den Erscheinungen des wirtschaftlichen Prinzips in der menschlichen Gesellschaft deutet gleichermaßen darauf hin; denn die Buchhaltung ist ja ein spezifisches Mittel zur Durchführung dieses Rationalprinzips.

Nach Schäffle geht allem technisch-praktischen Handeln ein vorzeichnendes Darstellen voraus und folgt aufzeichnende Darstellung nach. Die wirtschaftliche Größendarstellung, die Nutzmaß- oder Wertgrößendarstellung sein könne, komme größtenteils, aber nicht ausschließlich in Geldrechnung zur Durchführung. Die Buchhaltung, eine Form der Geldrechnung, rechnet er zur *symbolisierenden Produktion.* Diese schafft ideale und technisch-praktische Symbole; erstere stellen Ideen um ihrer selbst willen dar, wie Kunst und Literatur; letztere dienen als Hilfsmittel von Kunstverfahren, wenn sie entweder als Pläne, Programme usw. technisch Ideen vorzeichnen oder wie die Buchhaltung Geschehnisse *auf*zeichnen. Der Voranschlag würde daher unter diejenigen technisch-praktischen Symbole fallen, durch die der Wirtschaftsplan entworfen, vorgezeichnet wird; die Buchhaltung dagegen wäre eine Aufzeichnung vom Ablaufe wirtschaftlicher Tatsachen, Schäftle nennt sie Zeitübersicht. Die Buchhaltung sammelt und fixiert nach dem Verfasser ein einheitliches Gegenbild der äußeren Leistungen und Empfänge, Aufopferungen und Nutzungen. Durch diesen Spiegel wird die äußere Wirtschaftsführung einheitlich und übersichtlich in das wirtschaftliche Bewußtsein des Geistes reflektiert. »Wenn der Einzelwert durch das Geld im Preise seine

äußere Darstellung findet, so erlangt die ganze Wirtschaftsführung durch die Buchhaltung und die auf die Buchhaltung gestützte einheitliche Wirtschaftsrechnung ihre Darstellung und Abbildung.«

Gegenstand der Buchhaltung ist für ihn sowohl die Verbrauchswirtschaft als die Erwerbswirtschaft, daher seine Haupteinteilung in geschäftliche und häusliche Buchhaltung. Nur mögen, bemerkt er, für kleine Geschäfte und Haushaltungen die Aufzeichnungen des Verkehrs mit den sog. Korrespondenten, oder sachlich betrachtet, den sog Außenständen, in Güter- oder Wertsummen genügen; das ist seine einfache Buchhaltung! Dagegen erheischen bedeutendere Geschäfts- *und* Haushaltungszweige die doppelte »oder« italienische Buchführung, die er folgendermaßen beschreibt: »Sie personificirt in sog. »personificirten«, »fingirten« oder »Sach«-Conti die einzelnen technisch eigenartigen Theile des Geschäftes bezw. der Haushaltung, läßt sie untereinander sich debitiren und creditiren, die Leistungen zu Lasten und zu gute schreiben, um schließlich die wirtschaftliche Gesammtbewegung des ganzen Geschäftes als Eine Gewinn- und Verlustbilanz aller einzelnen personificirten Theile darzustellen.«

Von Interesse sind auch seine Ausführungen über den Unterschied zwischen einfacher und doppelter Buchhaltung, der gewöhnlich nach äußeren Merkmalen charakterisiert werde; »in der einfachen Buchhaltung werde jeder Posten nur einmal entweder als »Soll« oder als »Haben« gebucht, in der doppelten Buchhaltung wenigstens zweimal; die doppelte Buchhaltung habe Personal- *und* Sachconti (Personificirte Conti), in der einfachen Buchhaltung kommen nur Personalconti vor. Diese Merkmale sind die *Folgen* des angegebenen Unterschiedes. Wird nämlich ein Geschäft innerlich als ununterschiedene Einheit gefaßt, so gibt es *Personalconti* mit fremden wirklichen Personen, denen man schuldet oder gegeben hat. Personificirt man aber die Glieder (»Sachen«) des Geschäftes, personificirt man etwa in der Landwirtschaft jeden Acker als Glied der Gutswirtschaft, so entstehen Personalconti gegen außen und Sachconti gegen innen, und eine jede Quantität des Geschäftskapitals erscheint mindestens einmal sowohl als Activ- wie als Passivposten.«

Bei der Kritik seiner Auffassung darf man zweierlei nicht vergessen. Zur Zeit des Erscheinens seines Buches war die Kontentheorie noch ganz im personalistischen Fiktionalismus befangen, ohne daß immer die Fiktion den Theoretikern in dem Maße

bewußt gewesen wäre wie Schäffle. Ferner erscheint es mir zwecklos, eine ausführliche Kritik zu geben über Probleme, die schon so oft erörtert worden sind. Ich verfahre daher nach dem Grundsatz: kurze Ausführungen verdienen kurze Kritik.

Schäffle verficht in bezug auf die Kontenerklärung eine personalistische Theorie, die das System der Doppik durch Analogien zu erklären versucht. Er huldigt insofern einer Zweikontenreihentheorie (Duplizismus), als er mit Nachdruck den Unterschied zwischen Personen- und Sachkonten betont, verfällt aber dabei in den Irrtum, das Unterscheidungsmerkmal zwischen doppelter und einfacher Buchhaltung darin zu sehen, daß erstere neben Personenkonten auch noch Sachkonten aufweist, letztere aber nicht. Schäffle scheint nicht zu wissen, daß zwischen der sog. einfachen Buchhaltung i. e. S. und dem System der Doppik die unzähligen Varianten von erweiterter einfacher Buchhaltung liegen, welche Sachkonten mehr oder weniger vollständig aufweisen. Dagegen fehlt allen einfachen Buchhaltungen, so kompliziert sie auch aufgebaut sein mögen, die lückenlose Verrechnung des Reinvermögens und seiner Veränderungen (Verlust oder Gewinn), d. h. die Kontenreihe des Kapitals ist bei ihren Formen entweder überhaupt nicht vorhanden oder wenigstens nicht völlig ausgebaut. Es ist um so unbegreiflicher, daß Schäffle hier irrte und aus dem gesamten Kontenkomplex nicht zur Erkenntnis derjenigen Konten durchdrang, die die Bewegung des Reinvermögens aufzeichnen und kontrollieren, da er behauptet, die Buchhaltung gestatte die einzelnen Teile einer Wirtschaft auf ihren Erfolg hin zu prüfen. Wie sollte dieses Ziel anders erreicht werden als durch eine möglichst vollständige Erfolgsrechnung? Im großen und ganzen dient aber die Buchhaltung nicht in erster Linie zur Feststellung des Erfolges *einzelner Teile* einer Wirtschaft, die durch engste Solidarität miteinander verbunden sind und eine Erfolgskomputation meist gar nicht ermöglichen, sondern das Wirtschaftssubjekt sucht vor allem den Gesamtertrag der Wirtschaft mittels der Buchführung festzustellen. — In formeller Hinsicht ist noch Schäffles Buchungsregel sowohl der einfachen Buchhaltung als der Doppik, von der er nur die italienische Form zu kennen scheint, zu bemängeln. Bei der einfachen Buchhaltung, behauptet er, werde jeder Geschäftsfall nur einmal, entweder auf der Soll- oder auf der Habenseite gebucht und bei der doppelten »mindestens« zweimal[1]). Verwun-

1) Es besteht ja allerdings eine dreifache Buchhaltung von dem Russen Esersky,

derlich erscheint einem nur das »mindestens«, oder rechnet Schäffle noch die Grund- (Vor-) und Hilfsbuchungen dazu, die vorbereitend und ergänzend zu den Hauptbuchungen treten? Dann würde aber jeder Geschäftsfall wenigstens dreimal aufgezeichnet! Anderseits können selbst bei der typischen Form der einfachen Buchhaltung, die nur Personenkonten führt, doppelte Buchungen im Hauptbuch (Konto-Korrentbuch) vorkommen, z. B. bei Abtretung von Schulden oder Forderungen unter den Konten-Inhabern. Möglich wäre auch, daß Schäffle an die zusammengesetzten Buchungssätze gedacht hatte, die in der doppelten Buchhaltung häufiger erscheinen als in der einfachen, bei der letztern jedoch auch vorkommen können.

Dichtung und Wahrheit wechseln auf den knapp zwei Seiten, die Schäffle der Buchhaltung widmet, miteinander ab. In Anbetracht des Zeitpunktes, in dem er die kritisierten Zeilen niederschrieb, ist sein Verdienst nicht unbedeutend zu nennen. Er verliert sich nicht in praktischen Sollregeln, sondern bringt fast ausschließlich buchhalterische Tatsachen, für die er eine Erklärung sucht.

8. Eugen von Philippovich (1858—1917).

Diesem österreichischen Nationalökonomen, dessen Grundriß der Politischen Oekonomie 1919 in 14. Auflage erschien und einen glänzenden Beweis für die erfolgreiche schriftstellerische Tätigkeit des Verfassers liefert, gelang es, die Buchhaltung in organischen Zusammenhang mit den übrigen theoretischen Problemen zu bringen. Wir finden daher die Buchhaltung im ersten Bande seines Grundrisses der allgemeinen Volkswirtschaftslehre besprochen und zwar besonders unter den Funktionen der Unternehmer (Zweites Buch: Die Produktion in der Volkswirtschaft). Die Funktionen der Unternehmer bestehen nach Philippovich in schematischer Darstellung in folgendem: 1. in der Ermittlung der wirtschaftlichen Sachlage, d. h. der Feststellung vorhandener Bedürfnisse nach ihrer Art und Größe, der Schätzung der Zahlungsbereitschaft und Zahlungsbereitwilligkeit der Bedürfenden und der Prüfung der technischen und wirtschaftlichen Möglichkeit ihrer Befriedigung; 2. in der Bestimmung der Richtung der Tätigkeiten

bestehend aus chronologischen Buchungen, systematischen Rechnungen und summarischen Schlußrechnungen. Sie ist aber jüngeren Datums. Einer seiner Landsleute, ein gewisser Schmeleff, versuchte sich sogar in einer vierfachen Buchhaltung!

zur Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen; 3. in der Beschaffung von Kapital und Arbeitskräften; 4. in der Aufstellung des Arbeitsplanes; 5. in der Organisation des Betriebes; 6. in der Ueberwachung und Leitung aller Tätigkeiten in der Unternehmung zur Erreichung vollkommensten Zusammenwirkens und Unterordnung unter das Ziel; 7. in der Sorge für die dem Bedarf entsprechende zeitliche und räumliche Verteilung des Angebots von Waren oder Dienstleistungen der Unternehmung; 8. in der Sorge für den Absatz, Anknüpfung von Beziehungen mit jenen Wirtschaftssubjekten, deren Bedarf in Rechnung gestellt wurde. Die aufgezählten Funktionen will Philippovich nicht so aufgefaßt haben, als ob sich für sie wie bei der Lösung einer technischen Aufgabe im engeren Sinne bestimmte Regeln und Anweisungen aufstellen ließen. Es sollen damit vielmehr nur die *Richtungen* bezeichnet werden, in welchen die Unternehmertätigkeit sich bewegen muß. Stets aber trete infolge des Gewinnstrebens in allen Unternehmungen eine Tatsache charakteristisch in den Vordergrund, nämlich *die genaue Rechnungsführung* über alle Vermögenswerte in Ausgabe und Einnahme, und das Mittel zur Erfüllung dieser Aufgabe bestehe in der *Buchführung*, über die er folgendermaßen urteilt: »Das gesamte in der Unternehmung angelegte Kapital wird in der Art zur Nachweisung gebracht, daß die in den einzelnen Betriebszweigen verwendeten Vermögensteile ersehen werden können und daß alle Tatsachen, welche eine Veränderung des Vermögens bewirken (Kauf und Verkauf, Abgabe an einen andern Betriebszweig, Werterhöhung oder -verminderung), verzeichnet werden. Dadurch ist es möglich, die Vermögensverwendungen in jedem Teile des Betriebs jederzeit auf ihren Erfolg zu prüfen und die Veränderungen im ganzen Vermögenswerte, den Erfolg der Unternehmung selbst, mit ziffernmäßiger Genauigkeit festzustellen. Sorgfältige Buchführung ermöglicht allein, große Vermögen unter dem Gesichtspunkte gewinnender Verwertung zu verwalten. Sie wird aber auch in der kleinsten Unternehmung wichtig, da auch dort für den Markt gearbeitet wird und die Kosten mit den Preisen in steter Verhältnismäßigkeit gehalten werden müssen, damit nicht vom Kapital gezehrt werde.« Schon vorangehend, im Abschnitt über Aufgabe und Systematik der Volkswirtschaftslehre, spricht sich der Verfasser über die Bedeutung der Buchhaltung aus: »Ohne Kenntnis der Grundsätze der Buchführung kann man die Geschäftsführung der großen Unter-

nehmungen, deren Bilanzen veröffentlicht werden müssen (Aktiengesellschaften, Genossenschaften usw.), nicht verstehen. Für die Einflußnahme durch die staatliche Verwaltung, Besteuerung usw., aber auch für das *wissenschaftliche Verständnis ihres Betriebes ist daher die Kenntnis der Buchführung unentbehrlich*. Hier berührt Philippovich einen Punkt, der für die Beleuchtung des Verhältnisses zwischen Buchhaltung und Nationalökonomie von großer Bedeutung ist und auf den ich eingehender im zweiten Teile meiner Arbeit zurückkommen werde: es ist die Bedeutung des buchhalterischen Tatsachenmaterials, insbesondere der Bilanzen als Mittel und Grundlage für die wirtschaftswissenschaftliche Forschung (induktive Methode). Die Buchhaltung vermag der Nationalökonomie ähnliche Dienste zu leisten wie die von jedem Nationalökonomen zu Rate gezogene Statistik (s. S. 95 u. S. 167 ff.).

In bezug auf ihren wissenschaftlichen Charakter beurteilt Philippovich die Buchhaltung als eine Kunstlehre. Ja, er sieht in der Buchhaltung, welche als ordnungsgemäße Registrierung aller Bestände, Ein- und Ausgänge in einer Wirtschaft die Kunst der genauen Rechnungsführung und Abwägung der Werte darstelle, sogar eine spezifische Kunstlehre für die Wirtschaftlichkeit des Handels.

Nach Philippovich hat also die Buchhaltung eine Fülle von Aufgaben zu übernehmen, die aber nur von einer entwickelten Buchhaltung, von dem System der doppelten Buchhaltung (Doppik) erfüllt werden können, von der er stillschweigend ausgeht. Der Begriff der sorgfältigen Buchhaltung, der von Philippovich aufgestellt wird, ist sehr elastisch, denn eine sorgfältig geführte einfache Buchhaltung mag für den Haushalt und für einfache Erwerbswirtschaften genügen, niemals aber für wirtschaftliche Großbetriebe. Es ist daher einigermaßen verwunderlich, daß Philippovich den weittragenden Unterschied zwischen einfacher und doppelter Buchhaltung mit keinem Wort erwähnt, obwohl er von Bilanzen großer Unternehmungen spricht, die doch nur als Resultat doppelter Buchungen denkbar sind.

9. Frédéric Le Play (1806–1882) und die Monographisten.

Die Schule Le Plays weist in manchen Beziehungen gewisse Aehnlichkeiten mit der deutschen historischen Schule auf, einmal wegen ihrer Reaktion gegen den wirtschaftlichen Liberalismus[1]) und den klassischen Optimismus und zum andern im Charakter ihrer

1) Allerdings mit Ausnahmen beiderseits.

Forschungsmethoden. Beide Schulen bedienen sich in reichem Maße, ja fast ausschließlich der Induktion, beide bringen der wirtschaftlichen Vergangenheit großes Interesse entgegen. Beiden ist gemeinsam eine gewisse Theoriefeindlichkeit, die Tendenz, das Objekt der Wissenschaft zu verbreitern, die Wirtschaftswissenschaft mit andern Disziplinen, vor allem der Gesellschaftslehre zu vermischen, und die Verquickung der Wissenschaft mit der Politik (Wohlfahrtsökonomik).

Le Plays Werke sind sozialpolitischer Natur mit hohem ethischem Einschlag. Alle seine Forschungsergebnisse dienten sofort zur Aufstellung wirtschafts- und sozialpolitischer Folgerungen. Wir haben uns mit dem System von Le Play hier nicht weiter abzugeben, es genügt vollkommen darauf hinzuweisen, daß die Familien darin die Hauptrolle spielen, von denen er drei Haupttypen aufstellt. Le Play schreibt sozusagen die Biologie der Familie mittels einer besonderen Methode, der sog. monographischen, die sich bis heute erhalten hat und von seinen Schülern weiter ausgebildet wurde. Die Monographie einer Familie nach der Methode Le Plays aufstellen, bedeutet nicht nur ihre Geschichte erzählen, ihre Lebensweise beschreiben und ihre Unterhaltmittel darlegen, sondern alle ihre Lebensbetätigungen, rein bildlich genommen, im Rahmen einer »amerikanischen Buchhaltung«, nach Einnahmen und Ausgaben zusammenfassen, wobei im voraus alle Rubriken numeriert und mit Aufschriften versehen sind, so daß alle sich stets auf das genaueste vergleichen lassen. Da Le Play mit seinem Verfahren nicht nur die wirtschaftlichen Bedürfnisse, sondern auch die Tugenden und Laster, die Erholung usw. in Franken und Centimes zu schätzen und zu rubrizieren sucht, geht er offensichtlich über den Rahmen der rein wirtschaftlichen Aufgabe hinaus. Auf jeden Fall hat die Geldrechnung nur in der Wirtschaftsführung Sinn. Die wirtschaftliche und wesentliche Aufgabe der Haushaltführung ist die einer wirtschaftlichen Ordnung des Einkommens, d. h. einer dem wirtschaftlichen Prinzipe entsprechenden Verteilung des Einkommens zum Zwecke der bestmöglichen Bedürfnisbefriedigung. Der Haushalt ist der Prozeß der Einkommensverteilung auf die verschiedenen Ausgabezwecke zur persönlichen Bedürfnisbefriedigung seiner Mitglieder. Bei Le Play ist einschränkend nur vom Familienhaushalt, sozialökonomisch gesprochen nur von der als Familie organisierten Verbrauchswirtschaft, die Rede. Die übrigen

privaten Aufwandswirtschaften, wie Einzelhaushalte, Krankenhäuser, Pensionen usw. sind ja nicht charakteristisch für die Lebensführung der Gesamtheit, obwohl sie, gleich wie der öffentliche Haushalt, von zunehmender Wichtigkeit sind. Damit der größte wirtschaftliche Erfolg im Haushalte garantiert wird, ist ein geordnetes Rechnungswesen notwendig. Die Haushaltbuchführung ist ein Mittel zur besseren Erreichung dieses Zweckes.

Hatte Le Play auf dem Gebiete familienwirtschaftlicher Forschung und Methodologie Vorbilder? Gewiß. Es gilt auch hier der Erfahrungssatz, daß es wenig Gedanken gibt, die nicht schon früher empfunden, wenig Worte, die nicht längst ausgesprochen worden wären, keine menschlichen Zweckgebilde, die nicht wenigstens primitive Vorbilder gehabt hätten.

Die ersten Nationalökonomen, die den Haushaltungsrechnungen ihre Aufmerksamkeit schenkten, waren Engländer, z. B. Gregory King (1648—1712), heute noch bekannt durch seine Preisregel. King veröffentlichte Summen und Durchschnittszahlen der Einkommen und Ausgaben englischer Familien nach Stand und Rang. Aus der Anordnung seiner Zahlen läßt sich der eigentliche Zweck seiner Erhebungen, der nicht privatwirtschaftlicher Natur war, feststellen. Er wollte durch statist. Berechnungen erkennen, welche der aufgezählten Klassen zur Vermehrung bzw. zur Verminderung des Volkswohlstandes beitragen. Gleichfalls politischer Natur sind die Verarbeitungen von Budgetrechnungen durch Joseph Massie (gest. 1784); er suchte nachzuweisen, daß die englische Bevölkerung durch indirekte Steuern nicht dermaßen belastet werde, wie vielerseits behauptet wurde. Ebenfalls auf Budgets beruhen in der Hauptsache die Untersuchungen der beiden Young, des englischen Geistlichen David Davies und Sir Frederic Morton Edens. — Ihnen ist als erster Schweizer Monographist der Zürcher Johann Heinrich Waser anzureihen.

In Deutschland wurden Erhebungen über Haushaltsrechnungen und -budgets in größerer Zahl erst im 19. Jahrhundert gemacht, dann aber mit großer Intensität betrieben[1]).

Das wichtigste Werk, das Haushaltungsrechnungen in weitem Maße als Mittel privatwirtschaftlicher Forschungen heranzog und vor Le Plays Veröffentlichungen erschien, war Ed. Ducpétiaux'

1) S. Näheres über die Entwicklung der Haushaltungsstatistik unter Artikel »Konsumtion« von Stephan Bauer im »Handwörterbuch der Staatswissenschaften, ferner bei G. Albrecht: Haushaltungsstatistik, Berlin 1912.

»Budgets économiques des classes ouvrières en Belgique«; ferner darf hier nicht unerwähnt bleiben sein Landsmann Quételet mit seiner berühmten Fiktion des »Homme Moyen«.

Le Plays Hauptwerk »Les Ouvriers Européens« weist die größte Masse von Rechnungsmaterial auf. Der Verfasser beschränkt sich, wie der Titel schon sagt, auf die soziale und wirtschaftliche Erforschung von Arbeiterfamilien. Durch seine monographische Methode sucht er vor allem die physischen und moralischen Lebensbedingungen durch vollständige Beschreibung einer bestimmten Anzahl sorgfältig ausgewählter Familien zu erkennen. Seine Methode sollte die Beschreibung jeder dieser Familien an Hand ihres »Budget« geben, in den Einnahmen und Ausgaben alle Einzelheiten widerspiegeln, die Bezug auf die Arbeit und das häusliche Leben der Arbeiter haben. Auf die Einzelheiten seiner monographischen Methode einzugehen, kann hier verzichtet werden. Es genügt, auf die Tatsache hinzuweisen, daß in seiner Methodik das Budget die Hauptrolle spielt. Budgeterhebungen bilden, technisch betrachtet, den Ausgangspunkt seines Verfahrens. Das Budget ist wohl ein Element der Verrechnung, aber nicht der buchhalterischen Verrechnung. Eigentliche Haushaltungsrechnungsbücher spielen bei ihm nur eine untergeordnete Rolle. Es war das Verdienst neuerer Forscher der Haushaltswirtschaft, die Haushaltsbuchführung in den *Mittelpunkt der Methodik* gerückt zu haben. Dagegen bleibt Le Play das *Verdienst, auf diesen Weg gewiesen zu haben.*

Auf die weitere Entwicklung der monographischen Methode in der sozialökonomischen Forschung soll hier nicht weiter eingegangen werden. Es mögen nur kurz noch einige der bekanntesten monographischen Methodologen genannt werden. Es sind dies neben andern Karl Bücher, Stephan Bauer und Schnapper-Arndt. Letzterer verdient wegen seines Interesses für die Buchhaltung auch unser besonderes Interesse. *Gottlieb Schnapper-Arndt* (1847—1904), ein Schüler Engels und Bahnbrecher auf dem Gebiete der Privatwirtschaftsstatistik, hat wohl unter den neueren Monographisten das größte Interesse für die doppelte Buchhaltung gezeigt, die er kurzweg als die italienische bezeichnet, trotzdem er die Werke von Hügli und Eserski studiert hatte. Er wirft u. a. die Frage auf, welche Konten für die Verbrauchswirtschaft angelegt werden sollen. »Die Einteilungen, deren wir uns bedienen, scheinen auf den ersten Blick hin Einteilungen

nach Zwecken zu sein. Aber nach wessen Zwecken? Näher besehen, erfolgt der Konsum in einer Privatwirtschaft teils überhaupt nicht immer infolge einer Zweckvorstellung — z. B. Konsum durch Brand, Ueberschwemmung — teils erfolgt er zwar auf Zweckvorstellung hin, aber auf solche, die bei verschiedenen Subjekten vorhanden sind. Die Steuern, welche der Staat erhebt, erfolgen auf die Zweckvorstellungen des Staates hin, nicht auf diejenigen des Wirtschaftssubjekts. Danach scheinen unsere Einteilungen schon von jenem logischen Fehler, welchen man den Fehler der Verworrenheit genannt hat, nicht frei zu sein. Die Zwecke des Wirtschaftssubjekts laufen alle auf Befriedigung seiner Bedürfnisse hinaus: danach läge eine Einteilung zunächst in materielle und immaterielle Zwecke mit weiteren Unterabteilungen nahe. Da wir aber unsere Bedürfnisse mittels Nutzung von Gütern befriedigen, die Güter aber mehreren Zwecken zugleich oder mehreren nacheinander dienen können, so liegt die Unmöglichkeit einer befriedigenden Klassifikation auf der Hand.« Zugleich bekennt sich Schnapper-Arndt zu dem sehr berechtigten Skeptizismus, wonach Wertsummen in Wirtschaftsrechnungen keine einwandfreien ökonomischen und psychologischen Schlüsse zulassen. Wenn er auch die Bedeutung der Buchhaltung als Forschungsmittel vollauf einsah, so fußte er dennoch bei seinen praktischen Untersuchungen nach Le Plays Muster vorwiegend auf Haushaltungsbudgets mit dem Ziele, Durchschnittszahlen zu erhalten; nur legte er mehr Gewicht auf die Feststellung der wirklichen Einnahmen und Ausgaben während eines bestimmten Zeitraumes. Er erachtete es jedoch als ausreichend, wenn die einzelnen Angaben durch möglichst eindringliche *Befragung* der Hauseltern ermittelt wurden und gestand eigenen Aufzeichnungen der Befragten in Haushaltungsbüchern höchstens die Bedeutung eines sekundären Kontrollmittels zu. Hätte Schnapper-Arndt noch länger gelebt, so wären zweifellos buchhalterische Aufzeichnungen von ihm in erhöhtem Maße zu Forschungszwecken herangezogen worden.

Privatwirtschafter wie Volkswirtschafter bedienen sich heute der monographischen Methode und verfolgen damit die verschiedensten Ziele, privatwirtschaftliche, volkswirtschaftliche, sozial- und fiskalpolitische. Die Monographisten haben den Beweis geliefert, daß es lohnend sei, sich völlig in das Leben und die Wirtschaft einer einzelnen, sei es auch noch so bedürftigen Fa-

milie zu versenken. Sie widmen allen Einzelheiten und Kleinigkeiten des Familienlebens ihre volle Aufmerksamkeit und verleihen ihnen einen rechnerischen, zahlenmäßigen Ausdruck. Zur rechnerischen Durchdringung des Familienhaushalts bedienen sie sich nur teilweise der Buchhaltung, daneben auch der Statistik, der Taxation und des Voranschlages. Dies sind aber keine integrierende Bestandteile der Buchhaltung, sondern, gleich wie die Buchhaltung, Bestandteile des gesamten Rechnungswesens. Der Voranschlag (Budget) ist ein Entwurf der wahrscheinlich eintretenden Ausgaben und Einnahmen und gewährt ein Bild der gewollten zukünftigen Wirtschaftsgebarung, ohne aber die Hindernisse, die der Wirtschaftsentfaltung in der nächsten Rechnungsperiode entgegentreten, berücksichtigen zu können. Von allen Methoden der Verrechnungstätigkeit interessiert uns aber nach der in der Einleitung gegebenen und aus Zweckmäßigkeitsgründen eng umgrenzten Problemstellung einzig der buchhaltungstheoretische Ideengehalt sozialökonomischer Abhandlungen. Von diesem Gesichtspunkte aus betrachtet, führen die Arbeiten der Monographisten zu keinem positiven Ergebnis; denn zum ersten sind die typischen Monographisten keine Systematiker der Volkswirtschaftslehre, keine Theoretiker, sondern eher Biographen. Zum zweiten beschäftigen sie sich in der Hauptsache einzig mit einem wirtschaftlichen Teilgebiet, der Hauswirtschaft, mit Vorliebe für den Arbeiterhaushalt. Nebenbei waren sie Förderer einer besonderen induktiven Methode, der monographischen, der allerdings ein weiteres Arbeitsfeld offen steht als nur der private Haushalt (vgl. Hinweis auf Stillichs und Ehrenbergs Untersuchungen der Unternehmung im 2. Teil meiner Arbeit). Ich denke hierbei hauptsächlich an die Monographien von Erwerbswirtschaften. Zum zweiten benützen die Monographisten die Buchhaltung nur als *Forschungsinstrument*, ohne dessen besondere Beschaffenheit genauer zu untersuchen. Sie stehen zu diesem Forschungsmittel in einem ähnlichen Verhältnis wie der Chirurg zu seinen Instrumenten, der sie ebenfalls benützt, ohne immer ihre Beschaffenheit genau zu kennen. Mit andern Worten, die Monographisten liefern keinen Ertrag an buchhalterischen Erkenntnissen; höchstens haben sie die Buchhaltung praktisch dadurch gefördert, daß sie eine rationelle Rubrizierung der Einnahmen und Ausgaben eingeführt und zur Verbreitung der Haushaltbuchführung beigetragen haben. Dabei darf nicht vergessen werden,

daß die Ziele der Forschung und des buchführenden Haushaltes nicht dieselben sind, und deshalb die Einrichtung der Haushaltsbuchführung je nach dem vorwiegenden wissenschaftlichen oder praktischen Zwecke nicht unwesentlich verschieden geartet sein kann.

10. Die Nationalökonomen historischer Richtung.

Die historische Schule der Nationalökonomie geht von dem Grundgedanken aus, daß es eine universelle, allgemeingültige Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik nicht gebe. Das Wirtschaftsleben sei auf das engste verknüpft mit den staatlichen und kulturellen Verhältnissen der einzelnen Völker. Nur durch Erforschung der konkreten wirtschaftlichen Zustände der einzelnen Völker und ihrer nationalen Eigentümlichkeiten können Erkenntnisse über volkswirtschaftliche Erscheinungen gewonnen werden. Die Vertreter der historischen Schule, namentlich der jüngern historischen Schule, vernachlässigen die abstrakt-theoretischen Fragen der Nationalökonomie und heben teilweise einseitig die Wichtigkeit der historischen Betrachtungsweise hervor. Sie verwerfen mit Recht den Absolutismus der von der englisch-französischen liberalen Schule formulierten wirtschaftlichen Gesetze und setzen an seine Stelle in der Theorie wie in der Praxis den Relativismus. Doch diese relativistische Stellung der Theorie gegenüber hinderte sie allzuoft daran, überhaupt an theoretische Probleme heranzutreten. Dagegen gab die historische Schule sich der Illusion hin, als ob sie imstande wäre, mittels der Geschichte als Hauptinstrument ihrer Forschung, das gegenwärtige wirtschaftliche Leben zu erklären. Was jedoch mit der historischen Methode für die theoretische Nationalökonomie erreicht werden sollte, das ist die Aufstellung von Entwicklungsgesetzen, wenn auch zugegeben werden muß, daß solche Gesetze, an der Wirklichkeit gemessen, einzig Regeln sind, die in der Realität des Wirtschaftslebens nur annähernd zutreffen.

Ich erachtete es für notwendig, kurz die historische Schule methodologisch zu erörtern, bevor ich den Nachweis erbringen will (s. S. 65 ff.), inwiefern sie der Buchhaltungslehre wertvolle Dienste zu leisten vermöchte. Tatsächlich haben sich aber nur wenige Vertreter der historischen Schule mit der Buchhaltung als Forschungsobjekt abgegeben. Einzig mittels der historischen Methode wäre das Ergebnis für die erkenntnistheoretische Erfor-

schung der Buchhaltung ein negatives gewesen. Anders steht es dagegen mit der Erkenntnis der Entwicklung der Buchhaltung als kultureller Erscheinung des Wirtschaftslebens aller Völker und Zeiten. Doch befassen wir uns vorerst mit den Lehrmeinungen einiger weniger historischer Nationalökonomen, die die Buchhaltung in ihren volkswirtschaftlichen Lehrbüchern »erwähnen«.

a) Wilhelm Roscher (1817—1894).

Roscher vertritt die Auffassung, daß die allgemeine Lehre von der Haushaltung, der Buchführung, der Kassenverwaltung zur Volkswirtschaftslehre zu zählen sei, da diese Institutionen Bestandteile der Wirtschaft — gemeint ist Einzelwirtschaft —, also auch der Volkswirtschaft seien[1]). Infolgedessen hätte die Lehre von der Volkswirtschaft auch die Aufgabe, die Einzelwirtschaften zu untersuchen. Dieser individualistische Ausgangspunkt für die Betrachtung wirtschaftlicher Erscheinungen wird aber gerade von den Historikern am wenigsten konsequent innegehalten.

Bei den folgenden Ausführungen halte ich mich an die 17. Auflage von Roschers »Grundlagen der Nationalökonomie«, »ein Hand- und Lesebuch für Geschäftsmänner und Studierende«. In diesem Werke zeigt sich des Verfassers strenges Festhalten an der geschichtlichen Betrachtungsweise und seine Vorliebe für etymologische Erklärungen von Begriffen. Die Buchhaltung wird leichthin gestreift im 4. Buche bei der Behandlung des Einkommens im allgemeinen. Eine genaue Buchführung werde mit steigender Kultur immer allgemeiner, ja bei regem Verkehr pflege sie denjenigen »Klassen« — gemeint sind Berufsstände —, welche ihrer vorzugsweise bedürfen, gesetzlich befohlen zu werden (nach den Gründen einer solchen Verpflichtung fragt Roscher aber nicht weiter). Dagegen seien die Wirtschaftsvölker auf niederer Kulturstufe mit ihrer poetischen Gemütlichkeit jedem solchem »Calcul« abgeneigt. Und es sei auch wirklich bei vorherrschender Naturalwirtschaft eine genaue Buchhaltung kaum durchführbar (zu ergänzen: infolge Fehlens der Geldrechnung!). Wenn jeder Produzent durch gute Buchführung dahin komme, von jedem seiner

[1]) Roschers »Nationalökonomik des Handels und Gewerbefleißes« enthält wider Erwarten nichts über die Buchhaltung. Dies erklärt sich aus seiner spezifisch sozialökonomischen Einstellung, die zwar die Buchhaltung als Forschungsgegenstand nicht absolut ausschließt, da sie die wirtschaftlichen *Beziehungen* der Wirtschaftseinheiten gleichfalls darstellt.

Produkte die Selbstkosten genau zu wissen, so werde dies für die Wirtschaft einen ähnlichen Fortschritt bedeuten, wie die allgemeine Verbreitung guter chemischer Kenntnisse für die Technik.

Gegen diese Ausführungen können verschiedene Einwendungen gemacht werden. Gewiß wird bei Völkern auf höherer Kulturstufe im allgemeinen mehr Buchhaltung getrieben, ja, in der modernen Verkehrswirtschaft mit ausgebreitetem bargeldlosem Verkehr wird sie zur absoluten Notwendigkeit, und die Banken und Postanstalten werden zu Kassieren und Buchhaltern der Geschäftsleute, aber individuell stimmt die generell richtige Ansicht doch nicht ganz. Ich glaube, daß nicht nur Wirtschaftssubjekte auf niederen Kulturstufen die Buchführung verschmähen, sondern auch manchmal kulturell hochstehende Persönlichkeiten, denen konsequentes Festhalten am ökonomischen Prinzip nicht genügend einleuchtet, Leute, die keine scharfen Nutzen- und Kostenvergleichungen anzustellen für nötig erachten, entweder, weil sie materiell im Ueberflusse schwimmen oder weil ihnen mehr oder weniger wirtschaftlich-rechnerische Fähigkeiten abgehen. Man hat doch schon zur Genüge von vorzüglichen Technikern gehört, die sich als schlechte Wirtschafter erwiesen oder von der mehr oder weniger schnellen Verschleuderung großer Vermögen, die begünstigt wurde durch das Fehlen der Feststellung des Vermögensstatus und der Vermögensbewegung. Oder denken wir an die oft primitive Buchhaltung der Angehörigen von freien Berufsarten. Erst die wirtschaftliche Not zwingt zur exakten Rechnungsführung. Der Zustand einer Buchhaltung wird eher abhängig sein von dem Charakter des einzelnen Wirtschaftssubjektes und dem Charakter des Wirtschaftsvolkes (hauptsächlich von dem Vorhandensein angeborenen oder anerzogenen Ordnungssinnes), dem das Wirtschaftssubjekt angehört, von der Bildungsstufe des Wirtschaftssubjektes und des Wirtschaftsvolkes und ferner von den sachlichen Umständen, die eine Buchhaltung mehr oder weniger notwendig machen; z. B. die Tendenz zum Großbetriebe, große wirtschaftliche Konkurrenz, schärfere Formen des Lebenskampfes werden zu exakter Rechnungsführung zwingen. Darum ist es erklärlich, warum sich die Buchhaltung bei den englischen Pächtern früher verbreitete, zu einer Zeit, zu der man sie in Frankreich ebenso lächerlich gefunden hätte wie etwa die Buchführung eines Obsthökers (zitiert von Roscher). Man darf nicht vergessen, daß das ökonomische Verhalten der Menschen keiner angeborenen Fähigkeit entspringt,

sondern daß es die Not ist, die ihn dazu zwingt. Die wirtschaftliche Natur muß von jedem Menschen wieder neu erworben werden; sie ist das Ergebnis der Erziehung und Gewöhnung und weist nicht minder große Unterschiede auf, wie seine gesamte körperliche und geistige Entwicklung (vgl. Karl Bücher, Entstehung der Volkswirtschaft).

b) Heinrich Sieveking.

Professor Sievekings nationalökonomische Veröffentlichungen tragen alle einen ausgesprochen wirtschaftsgeschichtlichen Charakter. Er machte sich hauptsächlich verdient um die Erforschung des italienischen Handels im Mittelalter. Bei seinen Studien mußte er notwendigerweise auf die Organisation der Buchhaltung in Italien stoßen und die Buchhaltungsgeschichte verdankt ihm wertvolle Erkenntnisse über die Entwicklungsstadien der Buchhaltung. Meines Erachtens machte er sich besonders verdient um die Erforschung der Buchführung in der Zeit des Aufkommens der doppelten Buchhaltung, indem er die Uebergangsstadien von der erweiterten einfachen Buchhaltung zur Doppik an Hand archivalischer Studien untersuchte. Durch Einverleibung seiner Forschungsergebnisse in den Grundriß der Sozialökonomik wurden sie Teilstück einer systematischen Darstellung der Volkswirtschaftslehre, für die wir uns hier in erster Linie interessieren. Es liegt in der Natur dieses Sammelwerkes, dem viele der bedeutendsten deutschen volkswirtschaftlichen Schriftsteller ihre Mitarbeit liehen, daß kein einheitlicher Standpunkt in der Behandlung der Probleme durchgeführt werden konnte; aus dem gleichen Grunde ist auch die Systematik nicht zu weit getrieben und mehr nur formeller Natur.

Sieveking lieferte zu diesem Standardwerke den Beitrag »Entwicklung, Wesen und Bedeutung des Handels«. Die psychologischen Grundlagen des Handelsverkehrs sind nach ihm 1. Machtstreben und Rechtsbewußtsein, 2. Treu und Glauben und 3. die rechnerische Durchdringung der Wirtschaft. Da das Handelsgewerbe einen spekulativen Charakter aufweise, suche der Kaufmann nach Mitteln und Wegen, um das aleatorische Element des Handels zu bezwingen, indem er sich möglichst sichere Grundlagen für seine Berechnungen verschaffe, d. h. er sucht seinen Betrieb zu rationalisieren. Als eines dieser Rationalisierungsmittel zum Zwecke der rechnerischen Erfassung des Geschäfts-

betriebes dient dem Kaufmann die geordnete Buchführung. Sieveking weist darauf hin, wie das Geld keinen festen Wertmaßstab darstelle, und daß die Buchführung nur eine formale Uebersicht über das Geschäft gestatte. Sollen die Bücher den wirklichen Stand des Geschäftes darlegen, so müssen alle in ihnen gebuchten Werte einer Revision unterzogen werden, die z. B. für Waren durch die Inventaraufnahme, für Wertpapiere durch die Umrechnung nach dem gegenwärtigen Marktkurse erfolge.

Roscher und Sieveking sind nicht die einzigen nach historischer Methode arbeitenden Nationalökonomen, die der Buchhaltung ihr Interesse zuwandten. Der Vollständigkeit halber müssen hier die Namen Bücher, Jastrow und Sombart genannt werden.

c) Leistungen und Leistungsmöglichkeiten der historischen Schule.

Es ist nicht verwunderlich, daß nur wenige nach geschichtlicher Methode vorgehende Nationalökonomen die Buchhaltung in ihren Grundrissen und sonstigen systematischen Lehrbüchern — und auf das Studium dieser beschränke ich mich in meiner Arbeit — einer Untersuchung unterwerfen, schon deshalb, weil nicht allzuviele unter ihnen systematische Lehrbücher verfaßten. Insbesondere ist die sog. jüngere historische Schule unter der Führung Gustav Schmollers, der zwar selbst Verfasser einer Volkswirtschaftslehre ist, zur Spezialforschung übergegangen [1]). Diese sucht mit größter Exaktheit einzelne Wirtschaftsinstitutionen, die Wirtschaftszustände begrenzter Gebiete, einzelne Erwerbszweige in ihrem Werdegang zu erfassen und zu erklären. Sie ist in erster Linie realistische Nationalökonomie, die die empirischen Erscheinungen auf ihren psychischen und historischen Untergrund zurückführen will. Weitere Gründe für das nur gelegentliche Streifen der Buchhaltung in ihren Werken liefert der universalistische Standpunkt, den sie bei der Bewältigung des Stoffes einnehmen, Nationalökonomie bedeutet z. B. für Roscher nichts weniger als die Lehre von den Entwicklungsgesetzen des Volkslebens. Die historischen Nationalökonomen

1) Wenn gegen die Historiker öfters der Vorwurf erhoben wurde, daß sie sich allen begrifflichen Fragen gegenüber geradezu als unfähig erwiesen hätten, daß sie etwas täppisch in uferlose Beschreibung verfallen seien, so muß ein solches Urteil z. B. einem Schmoller, Bücher oder Brentano gegenüber zurückgewiesen werden.

behandeln daher die Verflechtung ethischer, politischer, geistiger und ökonomischer Erscheinungen, wobei es oft den Anschein hat, daß die nicht ökonomischen Seiten der Erscheinungen im Vordergrunde des Interesses stehen. Was Wunder, wenn wirtschaftliche Einrichtungen wie die Buchhaltung überall neben den philosophischen und andern Gesichtspunkten zu kurz kommen! Ferner hat ihre Lehre einen stark soziologischen Einschlag, da sie die Wirtschaft stets als einen Teilinhalt der Gesellschaft betrachten. Sodann wurde ein großer Teil ihrer Kraft durch wirtschafts- und sozialpolitische Arbeiten absorbiert, die sie von theoretischen Problemen abhielt. Trotz all den angeführten Gründen wäre die regere Mitarbeit der historischen Nationalökonomen und der ihnen verwandten Wirtschaftshistoriker im Gebiete der Buchhaltungslehre sehr erwünscht. Es sollen weiter unten noch kurz einige Aufgaben aufgezählt werden, für die sie sich besonders eignen würden; denn die entwicklungsgeschichtliche Betrachtungsweise ist die selbstverständliche Ergänzung zur einseitig theoretischen. Sie geht von der Auffassung aus, daß die verschiedenen Betätigungen der Menschen in innerlichem Zusammenhange und in Wechselwirkung miteinander und den physischen Bedingungen stehen.

Neben der historisch-genetischen Methode kann aber noch eine rein genetische bestehen, die besonders von den biologischen Naturwissenschaften gepflegt wird, bei der die Zeitfolge nur eine untergeordnete Rolle spielt. Der Historiker darf in einer Epoche nichts zu erzählen vergessen, was sich in ihr ereignet hat, während der rein genetisch vorgehende Forscher an einer Kulturerscheinung nur das Normale zu berücksichtigen braucht. Für ihn ist die Feststellung des Entwicklungsprozesses und seiner Phasen die vornehmste Aufgabe; ob die Entwicklung nun schneller oder langsamer vor sich geht, ist hierbei von sekundärer Bedeutung. Dies braucht ihn jedoch nicht davon abzuhalten, den Gesetzen des Entwicklungstempos nachzuspüren. Der genetische Betrachter kann sogar auf die Mithilfe der Geschichte, die von den Tatsachen der Entwicklungsformen doch nur Trümmer in die Gegenwart ragen läßt, verzichten, indem er das Beobachten des Nacheinander der Entwicklungsstufen durch die Erforschung des Nebeneinander ersetzt. Um die verschiedenen Arten und Formen der Buchhaltung kennen zu lernen, hat er nicht nötig, in die Tiefen der Vergangenheit zu tauchen; jene Arten und Formen leben

zum großen Teile auch heute noch auf dem Erdballe und weisen zugleich den Vorteil auf, der sachkundigen und unmittelbaren Beobachtung zugänglich und denjenigen der Vergangenheit analog zu sein. Es ist klar, daß zur Erkenntnis der Entwicklungsgesetze und des Wesens der Buchhaltung, sowohl die historisch-genetische Methode, die am zeitlichen Verlauf die Entwicklung studiert, als auch das rein evolutive Verfahren Berechtigung hat.

Dem Historiker würde die Aufgabe zufallen, das Bündel von Entwicklungsbedingungen der Buchhaltung (Wirtschaftsstufe, arabische Ziffern, Schrift und materielle Hilfsmittel, wie Schreibmaterial, Buchhaltungsmaschinen usw.) festzustellen und ferner gehören in seinen Aufgabenkreis, die Funktionen der Buchhaltung in der Einzelwirtschaft wie in der Volkswirtschaft genetisch herauszuarbeiten und zu erklären, den Zeitpunkt der Uebernahme neuer Leistungen (Funktionen) der Buchhaltung nachzuweisen (Aetiologie der Funktionen) und ihre wachsende oder abnehmende Bedeutung festzustellen. Wenn auch die geschichtliche Betrachtungsweise der Buchhaltung die Theorie niemals ersetzen kann, so vermag sie sie doch wenigstens zu ergänzen und zu korrigieren. Sie gibt sozusagen Längsschnitte in der Zeitachse des buchhalterischen Verrechnungswesens, die Theorie Querschnitte.

11. Andere Autoren.

Mit den bereits aufgezählten französischen und deutschen Nationalökonomen ist natürlich die Liste der Buchhaltungsinteressenten nicht vollständig. Es gibt daneben noch eine Reihe mehr oder weniger bekannter, besonders französischer Nationalökonomen, die sich in Sonderabhandlungen und Aufsätzen in Zeitschriften mit Buchhaltungsproblemen befaßten. Die Bedeutendsten unter ihnen mögen hier genannt werden.

Gleichsam von höherer Warte aus suchte *J. J. Chabaud*, Professor der Nationalökonomie am Athénée municipal von Marseille, die Buchhaltungsmaterie literarisch zu meistern, in einer 1836 zu Marseille erschienenen Arbeit, betitelt; »Traité analytique et synthétique de tenue de livres en parties doubles, avec ses références à la législation commerciale«. Er war wohl einer der ersten Autoren, der sich um eine wissenschaftliche Fundierung der Buchhaltung bemühte, und vielleicht der erste französische Schriftsteller, der das Bedürfnis nach einer Revision der Buchhaltungsbegriffe empfand und den Willen hatte, eine solche durchzu-

führen. Es wäre der Mühe wert, seine Ideen einmal einer gesonderten Betrachtung zu unterwerfen.

Die Funktionen der Buchhaltung in der industriellen Unternehmung herauszuarbeiten, setzte sich *André Liesse* in seiner Studie »Les entreprises industrielles« zum Ziele.

Emile Louis Victor de Laveleye *(1822—1892)*, der hauptsächlich durch seine Schrift über das Eigentum und als Verfechter des Bimetallismus bekannt ist, veröffentlichte im Moniteur des intérêts matériels und andern Zeitschriften Artikel über Bilanzfragen.

Ueber dieselbe Materie schrieb auch *Alfred Neymark,* Präsident der Société de Statistique de Paris und förderte insbesondere die Bilanzstatistik.

Kleinere Beiträge lieferten ferner *Arthur Raffalovich* mit einer Bilanzstudie über die Bank von England und *Pierre-Paul Leroy-Beaulieu.* Die Bilanzkunde scheint überhaupt dasjenige Teilgebiet der Buchhaltungslehre zu sein, das für die Volkswirtschafter am meisten Anziehungskraft besitzt, jedenfalls deshalb, weil der Bilanzkonto auch ohne Kenntnis des Buchhaltungsmechanismus leidlich verstanden werden kann.

In Deutschland war wohl das Interesse der Volkswirtschafter für Buchhaltung bis anfangs des 19. Jahrhunderts ziemlich rege, erlahmte dann aber zur Zeit der Auflösung der Kameralwissenschaft in verschiedene selbständige Disziplinen. Erst mit der Handelshochschulbewegung trat hierin ein Umschwung ein. Die Gründung von Handelshochschulen und die Errichtung von Lehrstühlen für Privatwirtschaftslehre an Universitäten wirkte fördernd auf die Buchhaltungsliteratur, die nun auch bei Volkswirtschaftern wiederum mehr Beachtung fand. Heute ist vielleicht die Buchhaltungsliteratur aller Länder deutscher Zunge zusammengenommen am meisten von wissenschaftlichem Geiste erfüllt.

12. Rückblick.

Wenn wir nun die Bilanz zur vorgenommenen Analyse ziehen, so können wir sagen, daß der buchhaltungstheoretische Gehalt nationalökonomischer Werke sehr gering ist. Was an theoretischem Ideengehalt in ihren Abhandlungen vorhanden ist, scheint teilweise speziellen Fachabhandlungen über Buchhaltung entnommen worden zu sein. Schon Proudhon sagte ja, daß die Nationalökonomen schlechte Buchhalter seien. Mit einer solchen

kurzen Abfertigung ist aber das Verhältnis der Nationalökonomen zur Buchhaltung nicht begründet. Gewiß beschäftigten sich viele Nationalökonomen deshalb nicht mit der Buchhaltung, weil sie praktisch nie etwas mit ihr zu tun hatten. Dagegen könnte eingewendet werden, daß ihre Werke in reichem Maße von produktionstechnischen Elementen aus der landwirtschaftlichen und industriellen Betriebslehre durchsetzt sind. Anderseits bildet ja die Buchhaltung, allerdings erst seit einigen Jahrzehnten, gleichfalls einen integrierenden Bestandteil jedes rationell geleiteten Wirtschaftsbetriebes. Dieser Zustand erklärt sich wohl daraus, daß die materielle Produktion viel mehr in die Augen springt als das Verrechnungswesen, dessen ökonomische Leistung nicht so sinnfällig wirkt und in wenigen Büchern zur Darstellung gelangt, die zudem von den Unternehmern ängstlich vor den Augen Unberufener behütet werden. Es ist gewiß leichter, von einem Fabrikanten die Erlaubnis zur Besichtigung der Fabrikräume als einen Einblick in sein Hauptbuch zu erhalten, aus dem ein Kundiger mit wenigen Blicken ein besseres Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens gewinnen könnte als aus der Besichtigung aller Fabrikeinrichtungen. Proudhons Vorwurf ist daher übertrieben. Außerdem sind für den Sozialökonomen nicht alle Erscheinungen des Verrechnungswesens gleich relevant. Die Erörterung der innerwirtschaftlichen Bedeutung der Buchhaltung wird besser den einzelwirtschaftlichen Disziplinen vorbehalten. Noch weniger kümmert er sich um die Buchungsverfahren, die Buchungstechnik. Ihn interessieren vor allem die Buchungsresultate, sofern sie volkswirtschaftlich bedeutsame Aufschlüsse zu geben vermögen. Wenn auch die Buchhaltung in erster Linie ein Werkzeug der Einzelwirtschaft ist, so hindert sie dies nicht an der Erfüllung sozialer Funktionen, die am gebührendsten von Sombart in seinem Werke »Der moderne Kapitalismus«, aber auch von andern gewürdigt werden. Es zeigt sich unter den lebenden Nationalökonomen ein steigendes Interesse für die gesamte Verrechnungslehre, wohl aus der Erkenntnis herrührend, daß nur durch eingehende Erforschung der Einzelwirtschaften, zu der die Buchhaltung einen Schlüssel gibt, der komplizierte volkswirtschaftliche Organismus dem Verständnis näher gebracht wird. Ich erwähne nur die Namen Alfieri, Bücher, Ehrenberg Ghidiglia, Jastrow, Liesse, Passow, F. Schmidt, Schnapper-Arndt, Sieveking, von denen einige schon genannt wurden. Die Kritik

ihrer Meinungen in monographischer Form gehört nicht hieher, auch darum nicht, weil die genannten z. T. noch nicht der Geschichte angehören, und, hoffen wir, der Wissenschaft noch lange erhalten bleiben.

Im weitern ist auffallend, wie wenig vollständig das Bild ist, das diese Autoren von der Buchhaltung entwerfen. Keiner geht auf das Ganze, keiner faßt beispielsweise das gesamte Anwendungsgebiet der Buchhaltung ins Auge. Die einen berühren nur die doppelte Buchführung, andere nur die Buchführung der Erwerbswirtschaften oder von dieser nur die kaufmännische doppelte Buchhaltung, wieder andere wenden ihr Interesse nur der Buchführung der Privathaushalte zu.

Hinsichtlich der Beziehungen zwischen der Buchhaltungslehre und der Sozialökonomik führt die beendete dogmengeschichtliche Studie teils zu einem positiven, teils zu einem negativen Ergebnis. Unbestreitbar bestehen mannigfache Verknüpfungspunkte zwischen Nationalökonomie und Buchhaltung als Forschungsmittel und Lehre; letztere aber mit der Volkswirtschaftslehre gänzlich zu verschmelzen zu suchen, erscheint schwierig, da schon die Systematisierung auf Schwierigkeiten stößt. Am passendsten erscheint mir noch die Erörterung der Buchhaltung im System der Sozialökonomik im Anschluß an die Wertlehre oder der Lehre von den Formen der Wirtschaftseinheiten (Unternehmung, Haushalt usw.). Aber keinem der aufgezählten Volkswirtschafter gelang es noch, die Buchhaltungsmaterie restlos der sozialökonomischen Systematik untertan zu machen, und das ist das negative Ergebnis meiner Untersuchung. Es soll Aufgabe des zweiten Teiles der vorliegenden Arbeit sein, auf gemeinsame und unterschiedliche Wesenszüge der beiden Disziplinen hinzuweisen, wenn auch nicht sie restlos zu erfassen.

II. Teil.

Die Beziehungen der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik.

1. Terminologisches zur Buchhaltungslehre.

a) Grundsätze der Terminologie.

Jede Wissenschaft, die auf Erscheinungen des praktischen Lebens zurückgreift, hat zunächst die dort eingebürgerten Begriffe

zu übernehmen. Sie muß sie untersuchen, sie kann sie durch bessere, einfachere oder kompliziertere ersetzen, aber doch nur dann, wenn hierzu eine Berechtigung vorhanden ist. Wo jedoch die Praxis bereits selbst genügend klare, in ihrem Umfang durchaus begrenzte und feststehende Begriffe geprägt hat, sollte man sich hüten, neue Bezeichnungen einzuführen, die wenig Aussicht haben, allgemein anerkannt zu werden und nur das Chaos von Begriffsverwirrungen vergrößern. Wieser sagt daher mit Recht: »Der Theoretiker, der sich eine ganze neue Terminologie ersinnt, beraubt sich eines der stärksten Mittel der Wirkung, er zerstört die Assoziationen, die beim Leser und Hörer durch die bekannten Namen hervorgerufen werden . . . .«. Von dem Schatze gemeiner Erfahrung, welchen die wirtschaftenden Menschen besitzen, hat ein höchst wichtiger Teil in der Volkssprache einen Niederschlag gefunden. Während der Naturforscher eine ganze Menge von neuen Stoffen oder Beziehungen entdeckt, welche der laienhaften Beobachtung entgehen und denen er daher erst die Namen zu geben hat, müssen sich die Theoretiker auf dem Gebiete des wirtschaftlichen Lebens, wie überhaupt die Erforscher des gesamten Gesellschaftslebens, mit Erscheinungen beschäftigen, die in ihren Grundzügen längst bekannt und benannt sind. Für ihre wissenschaftlichen Abhandlungen brauchen sie daher in der Hauptsache keine neuen Bezeichnungen; vielmehr ist es erwünscht, daß sie an den alten Namen festhalten und in ihren vorhandenen Sinn eindringen, nicht aber ihnen unnötigerweise einen neuen Sinn aufpfropfen.

Wenn auch zu heuristischen Zwecken gewisse gutgemeinte terminologische Grundsätze aufgestellt werden, so sieht sich doch mancher Forscher im Laufe seiner Arbeit gezwungen, von diesen Regeln abzuweichen. So bekennt z. B. Knapp im Vorworte zur »Staatlichen Theorie des Geldes«, daß er nur widerwillig an die Schaffung einer eigenen Nomenklatur für sein Begriffsgebäude herangetreten sei. In Fragen der Nomenklatur gibt es eben, streng genommen, weder Recht noch Unrecht, also auch keine eigentliche zwingende Ueberführung, sondern nur die Berufung auf größere oder geringere Zweckmäßigkeit, über die man bis zu einem gewissen Grade immer verschiedener Ansicht bleiben kann.

Wie steht es nun aber mit der Brauchbarkeit der Fachausdrücke der Buchhaltung als Werkzeug der Forschung? Herzlich schlecht. Es ist kaum eine Uebertreibung, wenn man behauptet, daß sich viele Gebildete durch die Vieldeutigkeit buchhalterischer

Begriffe vom Studium der Buchhaltung abhalten lassen. Daß die Begriffe der Buchhaltung, auf die wir noch zurückkommen werden, weiter oder enger gefaßt werden, ist ja begreiflich und ist eine Tatsache, die sich in jeder andern Disziplin auch ergibt. Jedoch ist es das Kennzeichen eines soliden Fundaments für eine Wissenschaft, wenn sie über einen Vorrat von allgemein verständlichen Grundbegriffen verfügt, die den weiteren Ausbau ihres Systems ermöglichen. Diese solide Grundlage fehlt der Buchhaltungslehre, sonst würde man sich beispielsweise nicht mehr mit den gewiß wichtigen und fundamentalen Begriffen Activa, Passiva und Kapital »im buchhalterischen Sinne« herumschlagen.

Auch die Buchhaltungslehre übernimmt die Begriffe des Wirtschaftslebens, insbesondere der Buchhaltungspraxis, daneben aber noch Begriffe der Volks- und Privatwirtschaftslehre, sowie der Rechtswissenschaft. Gewiß ist es wünschenswert, Erkenntnisse verwandter Wissensgebiete zu verwerten, aber andererseits entsteht dadurch leicht eine Vieldeutigkeit der Begriffe, an der die Buchhaltungslehre tatsächlich leidet. Nächstes Ziel, das sie in ihrem Klärungsprozeß erreichen muß und auch zu erreichen scheint, ist die Begriffsübereinstimmung mit der Privatwirtschaftslehre, von der sie einen Bestandteil bilden soll. Ich gebrauche hier und im folgenden mit Absicht die Bezeichnung Privatwirtschaftslehre, obwohl der Gombergsche Begriff der Einzelwirtschaftslehre der weitere und zutreffendere ist, da er alle Wirtschaftseinheiten, sowohl privatrechtlichen, als auch öffentlich-rechtlichen Charakters umfaßt. Da jedoch die Privatwirtschaftslehre, besonders die Privatwirtschaftslehre der Unternehmung, bis heute am stärksten ausgebaut wurde und hier auch im besonderen von der Buchhaltung der privaten Unternehmungen die Rede ist, so halte ich mich mit Vorliebe an die genannte Bezeichnung.

b) Die Begriffe Buchhaltung und Buchführung, Comptabilité und Tenue des Livres.

Die im ersten Teil dieser Arbeit besprochenen nationalökonomischen Schriften lassen zu einem großen Teile Definitionen der Buchhaltung vermissen. Ihre Autoren huldigen wohl dem vernünftigen Grundsatz, daß es besser sei, auf die Begriffsformulierung zu verzichten, als schlechte Definitionen zu prägen, was schon zur Genüge von der Fachliteratur besorgt wird. Wo sich vereinzelt Definitionen finden, sind sie ohne großes Interesse. Es soll im

folgenden nur auf einen bestimmten Punkt der eigenartigen Entwicklung der Buchhaltungsterminologie hingewiesen werden, auf die *Unterscheidung zwischen Buchhaltung bzw. Comptabilité als Lehre und als praktische Tätigkeit im deutschen und französischen Sprachgebrauch.*

L. v. Stein macht in seinem Lehrbuch der Finanzwissenschaft einen eigenartigen Unterschied zwischen Buchführung und Buchhaltung. Unter ersterer versteht er die Aufzeichnung der einzelnen Verwaltungsdienste eines Unternehmers, also einzelne geschlossene Rechnungsaufstellungen, in der Staatswirtschaft z. B. der einzelnen Kassastellen über ihre Gebarung, und als Buchhaltung bezeichnet er die Gesamtverrechnung aller Teile, die gesamte Rechnungsführung eines wirtschaftlichen Unternehmens. Stein will damit jedenfalls zwei Aufgaben der Buchhaltung auseinanderhalten, die analytische und die synthetische, — welch letztere namentlich in größeren Wirtschaftsbetrieben, die mit innerer Notwendigkeit zu weitestgehender Differenzierung der Arbeit drängen, immer mehr in den Vordergrund tritt — Aufgaben, deren Lösung in den Grundbüchern bzw. im Hauptbuch aufgenommen wird und die von den Italienern einfacher als »scritture elementari« und »scritture complesse« bezeichnet werden.

Obwohl im gemeinen Sprachgebrauch, in der Buchhaltungs- und Rechtspraxis und im überwiegenden Teile der Fachliteratur die beiden Termini »Buchhaltung« und »Buchführung« als gleichbedeutend verwendet werden, wenn auch mit einer leisen, mehr unbewußten Vorliebe für den einen oder andern, werden von einzelnen Fachleuten stets wieder erfolglose Versuche unternommen, den beiden Ausdrücken einen verschiedenen Sinn beizulegen, vielleicht angeregt durch die französische Interpretation. So unterscheidet z. B. der Bücherrevisor Max Kummer in seiner Schrift »Buchführung und Buchhaltung« [1]) bei der Rechnungslegung zwischen der ausführenden Tätigkeit, d. i. die Buchführung, und der Tätigkeit der Erwägung, Schaffung und Feststellung bestimmter Formen, er nennt sie Buchhaltung [2]). Und hier ist der Punkt, wo viele Autoren den Fehler begehen, daß sie die rein geistige Tätigkeit des Erwägens und Disponierens, die »innere Handlung« der

1) Zitiert in Sterns Buchhaltungslexikon, S. 77.

2) Mehr ahnend als erkennend drückt L. v. Stein dieselbe Idee der Zweigteiligkeit der buchhalterischen Tätigkeit aus: »Auch für (die) Buchhaltung . . . . . gibt es eine Technik und Intelligenz«.

Psychologen, der die mehr äußere physische Tätigkeit der schriftlichen Aufzeichnung des Gedachten folgt, gleichsetzen der spezifisch wissenschaftlichen Tätigkeit oder Wissenschaft selbst. Dabei handelt es sich i. d. R. beim Buchhaltungspraktiker meistens nur um die vernünftige Anwendung einiger Erfahrungssätze und erst in zweiter Linie um die Nutzbarmachung der Ergebnisse der Buchhaltungstheorie.

Neuerdings versuchte Prof. Schär in seinem Werke »Buchhaltung und Bilanz«, 1919 in 3. Auflage erschienen, eine begriffliche Abgrenzung zwischen Buchhaltung und Buchführung zu markieren, ohne jedoch mit der neuen Sinngebung durchzudringen. Er möchte in Anlehnung an den französischen Sprachgebrauch unter Buchhaltung die Kenntnis, *die Wissenschaft* von der Geschichtsschreibung über das Vermögen der Sonderwirtschaft verstanden haben, also die Buchhaltungslehre, unter Buchführung die *Kunst* des Buchhaltens, die Vollziehung der Anordnung durch die schriftlichen Aufzeichnungen (Skripturen), die gewöhnlich in Büchern gemacht werden, mit andern Worten die buchhalterische Tätigkeit, das Können, die Praxis [1]). Er begründet seinen Vorschlag ferner damit, daß in der reichsdeutschen Gesetzgebung nur von Buchführung die Rede ist. In der folgenden Auseinandersetzung über die Zweckmäßigkeit der begrifflichen Unterscheidung Prof. Schärs zwischen Buchhaltung und Buchführung sollen vorerst zwei strittige Punkte außerhalb unserer Betrachtung bleiben.

a) Was bildet den Ausgangspunkt, den Gegenstand der buchhalterischen Verrechnung, das Vermögen der Sonderwirtschaft oder die wirtschaftliche Tätigkeit?

b) Ist die Buchhaltung die Geschichtsschreibung des Vermögens einer Sonderwirtschaft? M. E. ist sie auch nicht *die* Geschichte einer Wirtschaftsführung in Zahlen, wie sich Leitner ausdrückt, sondern höchstens ein Teil der Wirtschaftschronik, der Geschichte einer Sonderwirtschaft, der vorwiegend aus Zahlen besteht, die meist Wertgrößen darstellen sollen. Auch die üblichen Methoden der Geschichtschreibung bedienen sich der Zahlzeichen

1) Eine äußerlich ähnliche Begriffsformulierung stellt Leitner auf; inhaltlich weicht sie jedoch stark von derjenigen Schärs ab: »Buchhaltung ist das Werk, die Anordnung, ist das Wesentliche, die Organisation, das Wirtschaftswissenschaftliche, die Psyche des ganzen Rechnungswerkes; die Buchführung hingegen ist der Mechanismus, das Werkzeug, die Ausführung, die Technik der Buchhaltung.« Buchhaltung bedeutet für Leitner demnach nur eine geistige, nach wissenschaftlichen Grundsätzen verfahrende Tätigkeit.

(Jahreszahlen, statistische Angaben, selbst Wertbeträge). Mir erscheint die ganze Ausdrucksweise mehr als ein schönes Bild. Es bleiben aber immer noch einige bedeutendere Einwendungen zu machen.

1. Buchhaltung und Buchführung sind zwei Dingwörter, die beide zusammengesetzt sind aus Buch (gemeint sind Bücher) und aus Zeitwörtern, die beide eine praktische Tätigkeit bezeichnen, »führen«, seinem dynamischen Charakter entsprechend, vielleicht anschaulicher als das mehr einen Zustand schildernde »halten«; darum hält sich der juristische Sprachgebrauch vielleicht lieber an die Bezeichnung Buchführung. Der Buchhaltungspraktiker versteht aus demselben richtigen Sprachinstinkt heraus bei Verwendung der beiden substantivisch gebrauchten Tätigkeitswörter unter Buchhaltung vorwiegend die Gesamtheit der Einrichtungen und Veranstaltungen, die zur Ausübung der buchhalterischen Tätigkeit notwendig sind, wie Arbeitsraum und die Bücher und Karteien, in welchen die Aufzeichnungen gemacht werden, den sichtbaren Buchhaltungsapparat. Bestärkt wird diese Ansicht noch durch die in der Buchhaltungspraxis üblichen Bemerkungen Buch*haltungs*abteilung, Buch*halterei*. Buchführung braucht man dagegen mit einer leisen Vorliebe für die ausführende buchhalterische Tätigkeit, bestehend sowohl in der überlegenden, anordnenden Denkarbeit (raisonnement), als auch in der vorwiegend physischen, sinnfälligen Arbeit der schriftlichen Aufzeichnung der Geschäftsfälle. Außerdem kommt das Tätigkeitswort »buchführen« bedeutend mehr zur Verwendung als »buchhalten«, was wiederum für die Richtigkeit meiner Ansicht spricht. Kurz zusammenfassend kann man sagen, daß in der Praxis *beide Ausdrücke dasselbe bedeuten,* nämlich eine bestimmte *Tätigkeit*, nur daß »Buchhaltung« leichthin auf die sinnfällige Verkörperung, Objektivierung eines bestimmten Komplexes von Verrechnungshandlungen hinweist.

2. Der analoge Vergleich mit dem französischen Begriffsdualismus von »Tenue des livres« und »Comptabilité« stimmt ebenfalls nicht völlig, ganz abgesehen davon, daß die französische Begriffserklärung ebenfalls schwankend ist und daß überhaupt auf die Worterklärung nicht allzuviel Gewicht gelegt werden darf. Zum ersten stehen die Termini »Tenue des livres« und »Comptabilité«, rein etymologisch betrachtet, nicht im gleichen verwandtschaftlichen Verhältnis zueinander wie Buchführung und Buchhaltung, da »Tenue des livres« wörtlich übersetzt gerade Buchhaltung

bedeutet. Für »Comptabilité« besteht keine exakte deutsche Wortprägung und die wörtliche Auslegung ist deshalb bedeutend schwieriger. Comptabilité würde wörtlich übersetzt etwa die Eigenschaft (Endung ité) der Rechenfähigkeit (compter-able) bedeuten, die Fähigkeit zur Rechnungslegung [1]). Dieses Können setzt aber Ueberlegung, Wissen und Erfahrung voraus. Es ist daher begreiflich, wenn die Franzosen mit dem Sinn der Comptabilité die höhere Wertschätzung verknüpfen und sogar das »raisonnement« mit Wissenschaft identifizieren. »Comptabilité« würde sich also zu »Tenue des livres« verhalten wie das Können zur Handlung oder wie das Verhältnis von Kunst zu der in Tat umgesetzten Kunst. Nur schade, daß die französische Terminologie auf ebenso schwachen Füßen steht, wie die deutsche. Lassen wir zur Illustration eine bescheidene Blütenlese von Definitionen folgen, welche die Uneinigkeit auf dem Gebiete französischer Begriffsbestimmung grell beleuchten.

Larousse: »La Comptabilité est l'art, l'action, la manière de tenir ou de faire des comptes.«

Littré: »La Comptabilité est l'art de tenir des comptes, la tenue des livres en étant la science.«

Dictionnaire du Commerce, Mitarbeiter E. Léautey:

»La Comptabilité est l'art des comptes, la tenue des livres en est la science.« Die beiden letzteren Erklärungen bilden die Antithese zu Schärs Behauptung.

Die Académie francaise [2]) stellt sich auf den rechtlichen Standpunkt und identifiziert die Pflicht zur Buchführung mit der Buchführung selbst, indem ihr Mitarbeiter Lefèvre de Châteaudun sich folgende Definition leistet: »La Comptabilité est l'obligation de tenir des comptes«. Darf man aber auch sagen, das Handelsregister ist die Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister? Unterscheidet die französische Jurisprudenz nicht zwischen Actes volontaires und Actes obligatoires, imposés? Schwerlich haben alle Wirtschaftssubjekte, die ein geordnetes Rechnungswesen führen, hiermit stets einer gesetzlichen Pflicht nachzukommen, sondern nur ein be-

1) Dies wäre eine Erklärung, die sich auf das Wort Buchhaltung bezieht; eine subjektiv-etymologische Erklärung. Daneben wäre eine objektiv-etymologische Auslegung möglich, die von den Erscheinungen ausgehen müßte, die der buchhalterischen Verrechnung zugänglich sind (Rechenhaftigkeit).

2) Die französische Akademie gibt daneben allerdings noch eine richtige Definition: Comptabilité = la manière, l'action de rendre et d'établir des comptes.

schränkter Kreis unter ihnen, die andern halten sich Rechnungsbücher in höchsteigenem Interesse. Die Buchhaltung bestand, bevor die gesetzliche Regelung einsetzte, sonst hätte der Gesetzgeber die Buchhaltung zuerst noch erfinden müssen. Edmond Degrange, fils, identifiziert die beiden Begriffe und steht unserer Auffassung und dem ursprünglichen Sprachgebrauch am nächsten: »La tenue des livres *ou* la Comptabilité est l'art de tenir les écritures avec méthode et selon des principes déterminés, de toute espèce d'opérations.«

Eine große Zahl von französischen Buchhaltungsautoren bleibt wie anderswo bei der Begriffsbestimmung im Empirismus stecken. An ihrer Spitze steht der Congrès des comptables français (1880) mit folgender Definition: »La comptabilité est une science qui a pour but de mettre jour par jour en évidence les modifications apportées au capital.« Wenig besser lautet die Definition der belgischen Société Académique de comptabilité aus dem Jahre 1910.

Batardon versteht unter comptabilité »la science qui enseigne les règles permettant d'enregistrer les opérations économiques effectuées par une ou plusieurs personnes«, also eine Kunstlehre, die Buchführungsgrundsätze für eine kaufmännisch geführte Unternehmung aufstellt, dagegen unter Tenue des livres oder comptabilisation »la mise en pratique des règles enseignées par la comptabilité. C'est donc l'art d'enregistrer les opérations économiques effectuées«, also die Buchhaltungstechnik. Diese Begriffsbestimmung steht der Schärschen Sinngebung am nächsten.

Die Schärsche Auslegung von Buchführung und Buchhaltung stimmt aber schon nicht mehr überein mit derjenigen von Léautey und Guilbault, die mit ihren vielen Abhandlungen, besonders mit dem zweibändigen Werke »Principes généraux de comptabilité« einen nachhaltigen Einfluß auf die französische Fachliteratur ausgeübt haben und noch ausüben. Für sie bedeutet Tenue des livres eine Kunst im Sinne einer Fertigkeit und der Teneur des livres ist ein Empiriker, ein simpler »artisan devenant d'autant plus habile, d'autant plus apte à réaliser une conception comptable que l'expérience et la réflexion développent mieux ses connaissances, ses aptitudes et son tour de main professionnels«, also eine Person, die entweder nach den Direktiven des fachkundigen Unternehmers (comptable originaire) oder Buchhalters einfachere Buchhaltungsarbeiten ausführt, oder nur nebenbei als Kassier oder Magaziner einzelne Bücher führt. Der französische Teneur des livres entspricht

also ungefähr dem deutschen Hilfsbuchhalter oder Buchhaltungsgehilfen. Dagegen ist nach Léautey und Guilbault der »Comptable« [1]) ein Gelehrter (!), der in Theorie und Praxis der Buchhaltung erfahren ist. Wenn Teneur des livres und Comptable unterschiedlich gebraucht werden, so sollten eigentlich für die deutsche Sprache auch zwei Ausdrücke für die in der Buchhaltung Tätigen geprägt werden, je nach ihrer Qualifikation.

Die Länder deutscher Zunge begnügen sich aber i. d. R. mit Buchhaltern schlechtweg [2]), gleichgültig, ob sie ihrer Aufgabe theoretisch und praktisch gewachsen sind. Daneben kennt die deutsche Sprache für den Buchführenden noch die Benennung Rechnungsführer. Rechnungsführung kann der Buchführung gegenüber restriktiv, gleichbedeutend oder extensiv verwendet werden. Jedenfalls ist Rechnungsführung sprachlich zutreffender, schon darum, weil Buchführung gar nicht mehr an die Vorstellung von Büchern gebunden ist. Unter Rechnungsführer versteht man i. d. R. eine selbständig disponierende Persönlichkeit, der nebenamtlich oder seltener hauptamtlich, öfters neben einem Kassier, die Rechnungsführung einer kleineren Erwerbswirtschaft (Mosterei, Darlehenskasse) oder die Vermögens- und Kassenrechnung einer kleinen Genossenschaft, eines Vereins oder einer Vormundschaft obliegt.

Diese Abschweifung zu den Trägern des Buchhaltungsgedankens erachtete ich insofern als notwendig, als die Franzosen neben der Unterscheidung Tenue des livres und Comptabilité logischerweise auch unterscheiden zwischen den entsprechenden Personenkategorien nach Fertigkeit, Erfahrung und theoretischen Kenntnissen, nicht aber die Deutschen! Der Vergleich hinkt noch aus einem viel tieferen Grunde, nämlich aus der logisch unzweckmäßigen Definition der »Comptabilité« von Léautey und Guilbault

1) Im französischen Staatshaushalt wird daneben Comptable im Sinne von Rechnungspflichtigem gebraucht. Diese staatlich-rechtliche Auslegung ruht auf dem Grundgedanken, daß jeder Kassenbeamte als Comptable zur Rechnungslegung verpflichtet sei. Im Sinne von »Pflicht, Rechenschaft zu geben« wurde dann der Ausdruck auch von der Vulgärsprache übernommen, wie die folgenden Redensarten zeigen: »Nous sommes comptables de nos talents à la patrie« und »Il n'est comptable à personne de ses actions«. Daraus ersieht man, daß die Definition von Lefèvre de Châteaudun wohl eine gewisse Berechtigung hat. Für die Buchhaltungslehre ist sie jedoch gänzlich unbrauchbar.

2) Mir ist nur W. Kempin bekannt, der im Sinne der französischen Auffassung zwischen Buchhalter (Comptable) und Buchführer (teneur des livres) unterscheidet (Kempins Studienblatt, 1909, Nr. 3, S. 6).

selbst. So wie es nicht angeht, einen tüchtigen und erfahrenen (in der Kaufmannssprache: versierten), mit Dispositionstalent ausgerüsteten Buchhalter (Buchhaltungstechniker), also einen Praktiker als Theoretiker zu bezeichnen, ebensowenig ist es gestattet, die Grenzen zwischen Theorie und Praxis grundsätzlich zu verwischen. Und das tun Léautey und Guilbault, wie aus ihrer Definition hervorgeht. Sie sagen: »La comptabilité, branche des mathématiques appliquées aux grandeurs économiques, est la science des comptes relatifs aux produits du travail et aux transformations du capital.« Hiergegen wäre nicht viel einzuwenden, wenn die beiden Autoren dieser »Wissenschaft« nicht eine ganz unwissenschaftliche, rein praktische Zweckbestimmung folgen ließen, die u. a. folgenden Passus enthält: »Elle (la comptabilité) a pour objet (Zweck [1]), nicht Objekt, Gegenstand) la confection et l'inscription des comptes arithmétiques et statistiques dans les cadres appelés comptes diagraphiques.« Die Wissenschaft, so aufgefaßt, wird zu einem praktischen Verfahren, zu einer bloßen Methode degradiert. Schär dagegen — und darin unterscheidet sich seine Auffassung vorteilhaft von der genannten — fordert wirklich eine wissenschaftliche Disziplin, die Buchführungswissenschaft und nicht nur eine wissenschaftliche Buchführung. Eine Buchführung nach wissenschaftlichen Grundsätzen setzt das Vorhandensein der Wissenschaft voraus. Léautey und Guilbault vermengen aber stets Theorie und Praxis. Zweck und Objekt der Buchhaltung als Lehre und Kunst (Technik) sind voneinander zu trennen, und wiederum voneinander zu scheiden sind die Lehre als Theorie des Seienden (Istwissenschaft) und Kunstlehre (angewandte, normative Wissenschaft, Kunstlehre). Objekt der Buchhaltungstheorie ist m. E. die buchhalterische Tätigkeit selbst und die von ihr hervorgerufenen Verrechnungserscheinungen, d. h. eine nach wissenschaftlichen und technischen (i. w. S.) Grundsätzen vorgehende rationale Tätigkeit zu bestimmten Zwecken, die ihre Objektivierung in Büchern, Blättern und sonstigen Aufzeichnungen findet. Objekt der Buchhaltung, als einer Art der Verrechnungstätigkeit, ist derjenige Komplex von Tatsachen innerhalb einer Einzelwirtschaft, die Veranlassung zu Werturteilen geben, die in Geldrechnungseinheiten faßbar sind.

3. Aber auch historisch ist die Unterscheidung zwischen Buchhaltung und Buchführung unhaltbar. Der Ausdruck Buchhaltung

1) Objet hat im französischen Sprachgebrauch einen doppelten Sinn: Objet = Gegenstand, Objekt und objet = Zweck, Ziel, Willensobjekt.

ist der ältere und wurde jedenfalls von den Italienern übernommen, wie C. Leyerer [1]) nachzuweisen sucht. Wenn nun diesem Terminus zeitlich der Vorrang zukommt, so konnte er in früheren Jahrhunderten nur Rechnungslegung (Tätigkeit) bedeuten, denn von einer Verrechnungswissenschaft konnte damals noch nicht die Rede sein.

4. Schließlich braucht die Buchhaltungslehre auch nicht auf die juristische Terminologie abzustellen. Wenn die deutsche Gesetzgebung den Ausdruck Buchführung vorzieht, so sagt dies über seine Eignung noch nichts aus. Die Buchhaltungslehre hat es nicht nötig, sich ins Schlepptau der Jurisprudenz nehmen zu lassen.

Ich erachtete diesen etwas weitläufigen Exkurs in das Gebiet der vergleichenden Terminologie für notwendig, um den gewiß anerkennenswerten Parallelisierungsversuch zwischen deutscher und französischer Begriffsbestimmung von Prof. Schär als ungeeignet zu erweisen. Wie weit mir dies gelungen ist, mögen meine Kritiker beurteilen.

c) Die Zweckmäßigkeit der Begriffsbildung.

Wenn man die Definition einer Wissenschaft formulieren will, so muß man zuerst eine richtige Vorstellung vom Charakter der Wissenschaften haben. Wissenschaft ist zunächst systematisiertes Wissen, sie ist eine geordnete, durch Ideen und Hypothesen zur Einheit verbundene Vielheit von Erfahrungen und auf Erfahrungen beruhenden Begriffen, Urteilen und Schlüssen [2]). Wer also bestrebt ist, die Buchhaltung wissenschaftlich zu begründen, muß über die Buchhaltung als Gegenstand der Forschung eine möglichst vollständige Erkenntnis in abstracto erlangen, d. h. aus gegebenen Wahrnehmungen Allgemeinvorstellungen und Begriffe bilden und zwar auf zwei verschiedenen Wegen: einmal so, daß die in der Einheit eines Dinges vereinigten Vorstellungen getrennt und durch das Hilfsmittel der Sprache [3]) in künstlicher Isolierung festgehalten werden (z. B. Isolierung der Begriffe Konto, Wert usw.), sodann dadurch, daß die unterscheidenden Merkmale zu einem allgemeineren, eine Vielheit von Einzeldingen umfassenden Begriff zu-

1) C. Leyerer: Historische Entwicklung der Buchführung seit der ersten Kenntnis bis zum XVII. Jahrhundert. Z. f. Handelswiss. Forschung, 16. Jahrg., 3/4. Heft.

2) H. Schmidt: Philosophisches Wörterbuch, 4. Auflage, Leipzig 1919.

3) Léautey und Guilbault zitieren als Motto folgenden Ausspruch des Geschichtsforschers H. Taine: »Une science bien faite n'est qu'une langue bien faite«.

sammengefaßt werden (z. B. Generalisierung der verschiedenen Betriebsauslagen unter dem Begriff Betriebskosten oder der Allgemeinbegriff Verrechnung). Daß gerade bei der werdenden Wissenschaft von der Buchhaltung Wissenschaft und Praxis durcheinandergeworfen werden, ist ja sehr begreiflich, da jene ursprünglich aus dieser erwachsen ist und die Wissenschaft einen ihrer höchsten Zwecke darin hat, das Handeln richtig zu bestimmen, die Zwecke der Menschen zu ermöglichen (Auguste Comtes »Savoir pour prévoir«). Die Wissenschaft ist also Mittel zur Erreichung bestimmter menschlicher Zwecke, die im Grunde nichts anderes sind als antizipierte Vorstellungen der Wirkungen unseres Handelns (Wundt). Ostwald geht so weit, zu behaupten, daß die Wissenschaft stets um menschlicher Zwecke willen betrieben wurde und niemals um ihrer selbst willen[1]), »wie ein mißverstandener Idealismus zu behaupten wagt«. Das Mißverständnis sagt er, liege darin, daß es sich bei höher entwickelter Kultur als besser erweise, bei dem Betriebe der Wissenschaften von der Rücksicht auf die unmittelbare technische Anwendung abzusehen und sie daher nur mit Rücksicht auf möglichste Vollständigkeit und Vertiefung bei der Lösung ihrer einzelnen Probleme zu betreiben. Daher gelangte man zur Unterscheidung von Ist- und Sollwissenschaften. Die normativen Sollwissenschaften haben ein näheres praktisches Ziel im Auge; sie zielen auf möglichst unmittelbare praktische Nutzanwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse. Jene dagegen trachten auf möglichst vollständige Erforschung des Seienden und werden reine Wissenschaften genannt. Ihr Zweck besteht im Suchen der Wahrheit. Es ist fast überflüssig zu bemerken, daß die Grenzen zwischen den beiden Kategorien fließend sind und stets neue Kombinationen von reinen und angewandten Wissenschaften erstehen. Die praktischen oder angewandten Wissenschaften oder Kunstlehren, unter den verschiedensten Namen bestehend, wie Technologie, Politik, Betriebslehre sind das Ergebnis von Praxis und reiner Wissenschaft oder auch nur aus ersterer herausgewachsen. — Wie steht es in dieser

1) Darauf kann entgegnet werden, daß das Mittel (hier die wissenschaftliche Erkenntnis) auch Selbstzweck werden und die Erforschung der Wahrheit oberstes und zugleich idealstes Ziel sein kann. Je nach der Einstellung des wertenden Subjektes kann ein bestimmter Zweck als Endzweck oder als Mittel in einer Zweckreihe erscheinen. Selbstverständlich bleibt es dem Buchhaltungstheoretiker, so gut wie jedem andern Wissenschafter, unbenommen, einzig das Wahre zu ergründen, sich als Forschungsziel zu setzen.

Hinsicht mit der Buchhaltungslehre? Hier hat sich aus der Buchhaltungspraxis allmählich eine Kunstlehre gebildet (deren Repräsentanten sind die Mehrzahl der Buchhaltungslehrbücher), aus der sich mit der Zeit vielleicht auch eine bescheidene, rein theoretische Disziplin herauskristallisiert, sei es selbständig oder im Rahmen einer Verrechnungswissenschaft und diese wiederum im Bereiche einer Einzelwirtschaftslehre, einer Teildisziplin der Wirtschaftswissenschaft, die wiederum dem größern Gebiete der Sozialwissenschaften zugezählt werden kann.

Es wäre wünschenswert, wenn die Nomenklatur in der praktischen Buchhaltung und die Begriffsbestimmungen der Buchhaltungslehre in nächster Zeit einheitlicher und eindeutig gestaltet würden, da das Denken in Begriffen gegenüber dem Denken in Anschauungen ein abgekürztes Verfahren bedeutet, also ökonomisch wirkt. Ferner wäre nach Wiederaufnahme der internationalen wissenschaftlichen Beziehungen auch eine internationale Begriffsübereinstimmung anzubahnen, wie Schär dies versuchte, wobei aber der Sacherklärung der Vorrang vor der Worterklärung gebührt. Die Diskrepanz zwischen der französischen und deutschen Terminologie ist auffallend, wie folgendes Beispiel lehrt: Wie soll ich etwa Kontenlehre ins Französische übersetzen, wenn Science des comptes schon in Beschlag genommen ist durch die ganze Buchhaltungslehre, und wie soll ein Nichtfranzose sofort verstehen, was unter Comptologie gemeint ist, die von J. Marchal[1]) als praktisches Buchhaltungsverfahren definiert wird!

2. Bestimmung der Forschungsgegenstände der Sozialökonomik und der Buchhaltungslehre und ihrer Beziehungen.

Die Objekte zweier Forschungsgebiete menschlicher Erkenntnis miteinander zu vergleichen, ist wohl eines der wichtigsten Verfahren, um die Wesensverschiedenheit und Verwandtschaft zweier Disziplinen zu erkennen. Die Objektbestimmung an sich ist jedoch ein schwieriges, methodologisches Problem, das i. d. R. erst in den Vordergrund des Interesses rückt, wenn das menschliche Wissen über ein bestimmtes Forschungsgebiet schon eine bestimmte einheitliche und systematische Gestalt angenommen hat. Erst, wenn bestimmte Probleme in erheblichem Umfange vor-

1) J. Marchal: Comptologie, Procédé de comptabilité à contrôles nombreux, rapides, certains et à situations permanentes. Paris-Nancy 1909.

handen und als einheitlich erkannt worden sind, erhebt sich die Frage nach dem Objekt einer Wissenschaft[1]).

Was als Objekt einer Wissenschaft gelten soll, ist heute noch eine der brennendsten Streitfragen der Wissenschaften, besonders der Geisteswissenschaften und unter diesen wiederum der engern Sozialwissenschaften, denen ich auch die Buchhaltungslehre zuzähle. Nicht nur unter den Vertretern ein und desselben Faches tobt der Streit, sondern die Objektprobleme bilden den Zankapfel aller Wissenschaften. Die Diskussion dreht sich hauptsächlich um die Frage nach der Abgrenzung der verschiedenen Gebiete menschlichen Wissens[2]). Wenn dabei die Kontroversen nicht immer zu einem positiven Resultate führen, so ist daran nicht wenig die unabgeklärte Frage nach dem Wesen des Objektes schuld. Mit ihm haben wir uns notgedrungen zuerst zu beschäftigen, um Mißverständnissen vorzubeugen.

Als Objekt, Gegenstand bezeichnet man allgemein das, worauf unsere geistige Tätigkeit gerichtet ist, womit unser Geist sich beschäftigt oder beschäftigen kann. Ein Objekt kann realer oder ideeller, physischer oder psychischer Art sein oder gleichzeitig verschiedene Charakterzüge aufweisen. Die Objekte unserer geistigen Tätigkeit zerfallen zunächst, je nach dem Zweck, in Willens- und Erkenntnisobjekte. Erstere bestehen in allem, was auf das Wollen gerichtet ist, in allem zum Zielpunkt des Wollens Gemachten. Sie kommen hier nicht in Betracht; sie bilden z. B. den Gegenstand der praktischen Buchhaltungslehre. Uns interessieren hier diejenigen Objekte, auf die wir, zum Zwecke des Erkennens der Wirklichkeit, von rein subjektiver Wertung möglichst unabhängig, unsere Aufmerksamkeit richten können; das sind die Erkenntnisobjekte. Wie kommen nun diese zustande? Auch sie entwickeln sich, wie die Willensobjekte des praktischen Lebens, im Alltagsleben; denn den Erkenntnisobjekten der Wissenschaften gehen Erfahrungsobjekte voraus, aus denen sich dann die Denkobjekte (Rickert) der Wissenschaften herauskristallisieren. Das alltägliche Denken knüpft an die Erfahrungsobjekte an und be-

1) Ich gehe hier von der Hypothese aus, daß die Buchhaltungslehre eine Wissenschaft sei und untersuche erst später, inwiefern die Buchhaltungslehre wissenschaftlichen Charakter trägt.

2) Die menschliche Eitelkeit spielt dabei auch noch mit, da eine weite Abgrenzung des Objektes einer Wissenschaft von Nachbarwissenschaften als Uebergriff in das eigene Forschungsgebiet empfunden wird.

nennt sie (z. B. Kapital), wenn auch oft recht ungenau, klassifiziert sie und sucht aus der unübersehbaren Mannigfaltigkeit der Erfahrungsobjekte eine bestimmte Gruppe einheitlicher Gedankengebilde mit einer begrenzten Zahl von Merkmalen herauszuheben. Diese Denkobjekte des Alltags werden dann zum wissenschaftlichen Denkobjekt oder Erkenntnisobjekt, indem sie unter einem einheitlichen, für sie alle gültigen, der wissenschaftlichen Erkenntnis dienenden Gesichtspunkt zusammengefaßt werden, oder wie man jetzt treffend sagt, nach einem *Identitätsprinzip,* dem Prinzip der Uebereinstimmung von Gleichartigem, dem Grundsatz des einheitlichen Begriffsinhaltes zusammengestellt werden. Dieser Gesichtspunkt, die komplexe Wirklichkeit nach dem Vorhandensein eines einheitlichen Merkmals hin zu prüfen, ist an und für sich willkürlich gewählt, aber insofern von größtem Nutzen, als der Denkinhalt einheitliche Gestalt annimmt. Die Folge der Aufstellung eines Identitätsprinzips bei der Untersuchung von Erscheinungen ist die, daß aus demselben Erfahrungsobjekte mehrere Erkenntnisobjekte gewonnen werden können, die dann Forschungsobjekt verschiedener Wissenschaften sein können. So kann beispielsweise ein reales Objekt, wie die Münze, zugleich Forschungsgegenstand des Münztechnikers, des Numismatikers, des Juristen oder des Sozialökonomen, des Privatwirtschafters sein. Oder um ein näherliegendes Beispiel zu nehmen: Ein Clearinghouse interessiert sowohl vom Standpunkte der Soziologie, der Oekonomik, als auch der Buchhaltungslehre. Aber nicht dieselben Elemente des Abrechnungsverkehrs kommen für die drei Disziplinen gleichermaßen in Betracht. Der Soziologe sieht in ihm ein Mittel zur Vergesellschaftung des Geschäftsverkehrs, die sozialen Beziehungen, der Oekonom den Ausfluß der wirtschaftlichen Erwägungen, des wirtschaftlichen Prinzipes und hebt die wirtschaftliche Bedeutung hervor, der Buchhaltungstheoretiker dagegen die Organisationsform des Verrechnungswesens, den Verrechnungsmechanismus. Natürlich gehen die drei Betrachtungsweisen oft Hand in Hand, schon darum, weil die gesellschaftliche Ordnung die wirtschaftliche Organisation beeinflußt und diese wiederum auf die technische Ausgestaltung einwirkt.

Es soll nun im folgenden versucht werden, vornehmlich unter dem einheitlichen Gesichtspunkte des Identitätsprinzips die Objekte der Wirtschaftslehre und der Buchhaltungslehre miteinander zu vergleichen.

a) Das Objekt der Sozialökonomik.

Wie schon im vorhergehenden Abschnitt bemerkt wurde, erfährt das Problem der Objektbestimmung i. d. R. erst dann eine besondere und eingehende Behandlung, wenn sich die Wissenschaften schon einigermaßen entwickelt haben. Dieser Satz gilt in hervorragendem Maße für die Sozialökonomik. Auch hier taucht die Objektfrage erst in der neueren methodologischen Literatur auf, die sozusagen retrospektive Betrachtungen über die vorhandenen wissenschaftlichen Leistungen anstellt. Die Klassiker und Nachklassiker stellen das Problem als solches nirgends gesondert auf. Sie geben vielmehr Gesamtdarstellungen der Erkenntnisse und ihrer gedanklichen Verbindung, welche heute noch den Inhalt der Sozialökonomik ausmachen. Aber über die Objektbestimmung kamen sie trotzdem nicht hinweg; sie suchten vielmehr spontan, ohne vorhergehende Ueberlegung, das Problem zu lösen. Ein Grund, warum bei den Klassikern dieses Problem nur keimhaft vorhanden ist, besteht wohl darin, daß die Theorie oft mit wirtschaftspolitischen Postulaten vermengt und dadurch die wissenschaftliche Einsicht verdunkelt wurde.

In den Mittelpunkt des Interesses trat die Frage nach dem Objekt erst mit dem Aufkommen der historischen Schule und dem in der Folge sich entwickelnden Methodenstreit zwischen dieser und der klassischen Richtung. Es kann kaum im Aufgabenkreis meiner Arbeit liegen, noch einmal jene teils fruchtbaren, teils nutzlosen Kontroversen anzuführen. Vielmehr will ich mich darauf beschränken, die Abgrenzung des Forschungsobjektes einiger weniger Autoren hier anzuführen und hernach Vergleiche mit dem Objekte der Buchhaltungslehre anzustellen.

Bei der Bestimmung des Erkenntnisobjektes der Oekonomik kann man einen individuellen bezw. einzelwirtschaftlichen und einen sozialen Ausgangspunkt unterscheiden. Entweder geht man von den wirtschaftlichen Personen (Individualökonomik) oder von den Wirtschaftseinheiten (Einzelwirtschaftslehre) aus, oder aber von der Gesellschaftswirtschaft mit mehr oder weniger starker Betonung der Verkehrs- und Tauschbeziehungen. Anderseits können individualökonomische Untersuchungen doch nur ein Unterbau, eine Vorstufe der sozialökonomischen Forschung sein. Die Sozialökonomik erforscht nicht die Wirtschaft vereinzelter, isoliert lebender Menschen, sondern diejenigen Erscheinungen, die sich

aus den sozialen Beziehungen der Menschen bei der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben. Es bleibt noch die wirtschaftliche Tätigkeit zu bestimmen. Ihre Zweckmäßigkeit ist zweifacher Art: Einerseits ist sie eine *technische* Zweckmäßigkeit, bestehend in der Auffindung eines möglichst vollkommenen und rationellen Verfahrens, dessen Ziel es ist, aus der den Menschen umgebenden Natur die für ihn notwendigen Gegenstände zu gewinnen und seinen Bedürfnissen gemäß zu gestalten. Diese Seite der menschlichen Wirtschaft, die Umformung der von der Natur gebotenen Gegenstände durch eine möglichst vollkommene Art und Weise physischer Einwirkung der einen Kräfte auf die andern, lenkt häufig die Aufmerksamkeit des Beobachters auf sich. Die materiellen und technischen Prozesse absorbieren sein Interesse, insbesondere wegen ihrer Sinnfälligkeit. Sie bilden aber nicht das Erkenntnisobjekt der reinen Oekonomik, sondern der technischen Oekonomik, eines Grenzgebietes zwischen Technologie und Oekonomik. Die Objektbestimmung vieler Autoren ist technisch-materialistisch-ökonomisch, wobei sich ihr Interesse meist auf die materielle Technik beschränkt (äußere Vorgänge bei der Beschaffung und Versorgung mit Sachgütern). Wenn auch das Wirtschaftliche an einer Erscheinung stets nur an Objekten der sinnfälligen Außenwelt wahrnehmbar ist, so müssen wir doch immer auf die *geistigen* Vorgänge zurückgehen, die an den Dingen der Außenwelt wahrnehmbar werden. Das hindert natürlich nicht, die Naturobjekte, die den Großteil der wirtschaftlichen Güter ausmachen, sowie die Art der Verfügung über sie, in den Bereich unserer Forschung einzubeziehen. Die technisch-materialistische Seite des Erfahrungsobjektes, die an und für sich sehr kompliziert sein mag, kann also nicht das eigentliche Objekt der unmittelbaren Forschung der Sozialökonomik sein. Hinter der äußern Entfaltung des Wirtschaftens steht notwendig die *Abwägung* des Aufwandes an Natur- und Menschenkraft mit dem zu erwartenden Nutzen, das geistige Disponieren, das in seiner allgemeinsten Form im Verhältnis von Opfer und Befriedigung, von Unlust- und Lustgefühlen zum Ausdruck kommt. Mit andern Worten, die wirtschaftliche Tätigkeit ist vom *ökonomischen Prinzip*, vom Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durchdrungen. In diesem engern Sinne besteht Wirtschaften nur in der subjektiven und primären wirtschaftlichen Orientierung. Die psychologische Auffassung der Wirtschaft, die allerdings nicht alle wirtschaftlichen Phäno-

mene zu erklären vermag, da es wirtschaftliche Erscheinungen gibt, die nicht psychisch sind, wird besonders konsequent und zugleich einseitig von Liefmann vertreten. Mit den psychischen Erwägungen ist etwas Richtiges gemeint. Wenn die psychischen Erwägungen zu Handlungen führen, werden sie sozusagen an äußern Objekten objektiviert, unter denen materielle Objekte (wirtschaftliche Güter im engern Sinne) besonders auffallen. Liefmann sieht das Identitätsprinzip des Wirtschaftens in etwas Geistigem, einer besondern Art von Erwägungen. Wirtschaftliche Handlungen sind nach ihm solche, die unter dem Einfluß dieser Erwägungen erfolgen, wirtschaftliche Beziehungen und Einrichtungen solche, die aus derartigen Erwägungen hervorgehen. Deshalb kommt er zu folgender Begriffsbestimmung der Wirtschaftswissenschaft: Sie ist die Lehre von den wirtschaftlichen Beziehungen und den Einrichtungen und Veranstaltungen, die sie sich dafür geschaffen haben. Liefmann sieht also im »Wirtschaftlichen«, einer Art von psychischer Erwägungen, das Auswahlprinzip und erreicht damit eine klare Abgrenzung gegen alle nichtwirtschaftlichen Elemente in der Wirtschaft, insbesondere gegen die Technik.

Zusammenfassend kann gesagt werden:

Die Wirtschaft, das reale Objekt der Sozialökonomik, ist sehr mannigfaltig. Es dient nicht nur dem Oekonomen als Erkenntnisobjekt, sondern gleichzeitig auch dem Soziologen, Juristen, Psychologen, Historiker usw. Während die einen Oekonomen am realen Objekt nur das rein Wirtschaftliche hervorheben und von den nichtwirtschaftlichen Erscheinungen isolieren, gehen andere mehr auf das Ganze, aus der Erwägung, daß das Wirtschaftsleben nur in seiner Totalität, in seiner Verschlingung mit andern Erscheinungen (Gesellschaft, Recht, Natur, Technik usw.) verstanden werden kann. Wollen wir aber rein wirtschaftswissenschaftlich verfahren, so müssen wir den beherrschenden Leitgedanken in jeder Wirtschaft, das ist die wirtschaftliche Gesinnung, das wirtschaftliche Prinzip aufspüren, das jeder wirtschaftlichen Erscheinung den einheitlichen Stempel aufdrückt. Das wirtschaftliche Prinzip, die Maxime für wirtschaftliches Handeln, bestehend in einer besondern Art von Erwägungen, ist das eigentliche Erkenntnisobjekt der Oekonomik, das Einheitliche, Uebereinstimmende, das Identitätsmerkmal an den wirtschaftlichen Erscheinungen.

b) Das Objekt der Buchhaltungslehre.

Die Frage nach dem Forschungsgegenstande der Buchhaltungslehre wurde bereits mehrfach gestreift, so z. B. anläßlich der Darstellung und Kritik der Proudhonschen Lehrmeinungen und im Abschnitt 1 des II. Teiles über die Buchhaltungsterminologie. Es soll hier nun endgültig dazu Stellung genommen werden.

Auch in der Buchhaltungslehre muß zwischen dem Willensobjekt als etwas Erstrebtem, als einem Ziele, und dem Erkenntnisobjekt unterschieden werden. Für die theoretische Buchhaltungslehre ist nur das Erkenntnisobjekt von primärer Bedeutung; dagegen steht in der praktischen Buchhaltungslehre, der Lehre von der Buchhaltungstechnik, das zum Zielpunkt unseres Wollens Gemachte, das Willensobjekt, im Vordergrund des Interesses. Unser Sinnen und Trachten ist bei letzterem auf die Erreichung eines uns erstrebenswerten Zustandes gerichtet. Diese Art von Betrachtung, die auf die zweckmäßige Gestaltung unserer Willenstätigkeit gerichtet ist, nennen wir die teleologische; sie ist auf jedem Wissensgebiete zeitlich die primäre. Erblickt man in der Sozialökonomik die Wissenschaft, die das Nützliche erstrebt (Ansicht Sismondis und anderer Wohlfahrtsökonomen), so haben Sozialökonomik und Buchhaltungslehre dasselbe Willensobjekt. Allein das Nützliche zu erstreben, ist mehr oder weniger offensichtlich schließlich das Ziel aller Wissenschaften, da sie ja fast durchgängig praktischen Bedürfnissen entsprungen sind. Die Nützlichkeit ist nicht einmal als spezifische Eigentümlichkeit der Wissenschaften, bei denen sie übrigens in verschiedenen Intensitätsgraden auftritt, anzusprechen; sie wohnt allen vernünftigen menschlichen Betätigungen inne.

Uns interessiert hier des weitern nur das Erkenntnisobjekt der Buchhaltungslehre, seine Abgrenzung und sein Verhältnis zum Erkenntnisobjekt der Oekonomik. Wenn man berechtigt ist, die Wirtschaft als das Objekt der Oekonomik zu bezeichnen, so bildet die Buchhaltung, auf die knappste Formel gebracht, das Objekt der Buchhaltungslehre. Beide Objekte sind uns aus dem Alltagsleben bekannt, mit beiden drängen sich uns bestimmte Vorstellungen auf. Die Vorstellungen, die wir mit dem Worte Buchhaltung oder Buchführung verbinden, sind jedoch enger und bestimmter als diejenigen, die sich mit dem Begriffe Wirtschaft einstellen. Wir denken uns die Buchhaltung stets als bestimmt abgegrenzten Ausschnitt einer Einzelwirtschaft.

Worin besteht nun aber das, was wir gemeinhin als Buchhaltung oder Buchführung (s. Erörterung über die Interpretation der beiden Ausdrücke auf Seite 72 ff.) bezeichnen? Was wir herkömmlicherweise am meisten von ihr kennen, ist die äußere Aufmachung, der sichtbare Buchhaltungsapparat, bestehend in Büchern mit Folien und Seiten von bestimmter Lineatur, mit Kolonnen, deren Raum mit Text und Zahlen ausgefüllt ist. Allein wir wissen ganz genau, daß die buchhalterischen Aufzeichnungen auch auf andere Weise dargestellt werden können, z. B. auf losen Blättern, und daß der Ausdruck Buchhaltung das Wesen der Sache nicht trifft und hinter der äußern Form ein geistiger Vorgang zu suchen ist. Darauf lassen schon die angestrengt denkenden Personen schließen, die über die Bücher geneigt sind. Bei näherem Zusehen erkennen wir, daß die Aufzeichnungen dieser Leute, bestehend in von Text begleiteten Zahlen, nur Symbole für Quantitäten und Wertsummen sind, die sinnreich geordnet und zusammengefaßt werden. Wollen wir weiter in das Verständnis dieser symbolisierenden Tätigkeit eindringen und ihren Sinn ergründen, so müssen wir nach ihrem Zusammenhang mit den übrigen Handlungen innerhalb einer Wirtschaft forschen. Was wir von der Buchhaltung in erster Linie zu Gesicht bekommen, sind nur die Wirkungen einer eigenartigen Tätigkeit, deren sinnfällige Resultate. Um aber zur Idee durchzudringen, müssen wir den Verlauf der Rechnungstätigkeit, den Abwicklungsprozeß, das Verfahren studieren. Dabei sind wir gezwungen, uns auch die Persönlichkeit, welche die Buchungstätigkeit ausführt, näher anzusehen; wir wollen sie die Trägerin des Buchhaltungsgedankens nennen. Sie bildet das persönliche Element unseres Forschungsgebietes. Wir können ihr auf zwei Wegen näher kommen, entweder, indem wir sie bei ihrer Arbeit beobachten oder indem wir sie direkt befragen, gleichsam ihre berufliche Mentalität ausforschen. Aus dem dogmengeschichtlichen Teile dieser Arbeit ist ersichtlich, daß der Buchhalter von verschiedenen Nationalökonomen in den Bereich ihrer Untersuchungen und Erörterungen einbezogen wurde und dies mit vollem Recht; denn das geistige Agens der Buchhaltung ist in ihm zu suchen.

Gleich wie die Nationalökonomie mit der abstraktiven Fiktion des homo oeconomicus (Ad. Smith u. a.) oder mit dem homo sapiens lombardstradarius (Sombart), die Statistik mit dem homme moyen, dem normalen Durchschnittsmenschen (Quételet), und

die Völkerpsychologie und Sprachwissenschaft (Steinthal) mit dem Urmenschen (homo primigenius erectus) oder mit dem sprachlosen Urmenschen (homo alalus) arbeitet, so könnte die Buchhaltungslehre aus methodischen Gründen einen abstrakten *homo ratiocinator* schaffen, den vorerst Psychologen und psychologisch veranlagte Buchhaltungstheoretiker zu analysieren hätten. Der Buchhalter wurde in das Gebiet der Buchhaltungsuntersuchungen außer von Proudhon sehr eingehend von Léautey und Guilbault einbezogen. Diese beiden Buchhaltungsautoren unterscheiden mit Recht zwischen dem »Comptable originaire«, dem Wirtschaftssubjekt, in dessen Interesse Bücher geführt werden, und dem »Comptable de profession«, dem im Auftrage des erstern die Aufgabe zufällt, den buchhalterischen Gedanken in die Praxis umzusetzen.

Wenn wir den Buchhalter bei der Ausübung seiner Berufstätigkeit beobachten, werden wir bald ersehen, daß nicht alle geschäftlichen Tatsachen und Vorgänge innerhalb seiner Interessensphäre liegen. Ein Warenangebot, falls es keine Kosten verursacht, ist gewiß eine geschäftliche Handlung, die unmittelbar auf ökonomische Erwägungen zurückzuführen ist. Sie liegt jedoch außerhalb der Verrechnungstätigkeit des Buchhalters, weil ihre Gewinnchancen nicht exakt geschätzt werden können und hiermit das Geschäftsvermögen als Aktiv- und Passivmasse nicht berührt wird. Der Buchhalter trifft unter den geschäftlichen Tatsachen und Vorgängen in dem Sinne eine Auswahl, daß er die verrechnungsfähigen, die allein zu Buchungen Veranlassung geben, von den übrigen scheidet. Die buchungsfähigen Erscheinungen werden von ihm als »Geschäftsfälle« bezeichnet. Sie werden von ihm geprüft, nach ihrer Art kurz beschrieben und nach ihrem Geldwert zahlenmäßig fixiert, nach ihrer Gleichartigkeit gruppiert und als Summen schließlich verrechnet. Der Vollständigkeit halber müssen wir daher auch die Erscheinungen einer Einzelwirtschaft, soweit sie verrechnungsfähig sind, in den Bereich unserer Beobachtung einbeziehen. Sie liegen ebenfalls innerhalb unseres Forschungsgebietes, gleichzeitig sind sie aber auch das Wahrnehmungsobjekt des Buchhaltungspraktikers, dem sie das zu verarbeitende Buchungsmaterial liefern.

Es bleibt noch zu untersuchen, wodurch sich die verrechnungsfähigen Erscheinungen einer Einzelwirtschaft von den übrigen unterscheiden. Es handelt sich dabei stets um wirtschaftlich

bedeutsame Erscheinungen, worunter wir solche verstehen wollen, die in irgendeiner Beziehung zum Wirtschaften stehen, sei es, daß sie als Handlungen wirtschaftlich orientiert sind oder in irgendeiner Weise, gewollt oder nicht gewollt, den Wirtschaftsprozeß günstig oder ungünstig beeinflussen. Unter den wirtschaftlich bedeutsamen Erscheinungen scheiden wir die verrechnungsfähigen aus, welche wiederum eine Abart der rechenhaftigen bilden. Damit eine Erscheinung rechenhaftig ist, muß eine ihrer Eigenschaften, Eigentümlichkeiten quantitativ meßbar sein und als benannte Zahl ausgedrückt werden können. Dem Zahlenausdruck ordnen wir eine bestimmte Bedeutung zu. Wir schätzen, wenn wir von den übrigen Qualitäten absehen, z. B. ein Stück Tuch nach seiner Dimension ein, einen Sack Mehl nach seinem Gewicht, usw. Voraussetzung für die Verrechnungsfähigkeit ist das Vorhandensein von wenigstens zwei gleichartigen rechenhaftigen Erscheinungen, das heißt solchen, die in Zahlengrößen darstellbar sind und deren Einheiten sich auf dieselbe Eigenschaft beziehen. Eine Verrechnung von Quantitäten, die sich auf physische Eigenschaften beziehen, nennen wir Mengenverrechnung, die auch in der Buchhaltung vorkommt, aber dort nur eine untergeordnete Rolle spielt. Wir können z. B. im Warenskonto die Waren nur nach dem Gewicht, nach der Stückzahl usw. verrechnen. Stets tritt dabei eine physische Qualität in bestimmter Abmessung (Meter, Kilogramm, Liter usf.) als Maßeinheit auf. Da wir unter Buchhaltung im wesentlichen eine Wertverrechnung [1]) verstehen, so muß in der Buchhaltung jeder

1) Nach den meisten Autoren ist die Buchhaltung eine Wertverrechnung. Leitner sagt in der Einleitung zu seinem »Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde«, I. Band, daß die Buchhaltung notwendig und wesentlich eine Wertrechnung sein müsse. »Wo die Veränderungen — gemeint sind Vermögensveränderungen — ihrer Menge nach (Stück, Maß, Gewicht = Stückrechnung) aufgezeichnet werden, sind sie Mittel zum Zweck der Wertverrechnung, nicht Selbstzweck«. Hierzu ist zu bemerken, daß die Wertverrechnung auch nicht eigentlich Selbstzweck ist. Beide sind wirtschaftlich betrachtet Mittel (Kontrollen usw.) und dienen dem gleichen (wirtschaftlichen) Zweck. Wick dagegen betont die Wichtigkeit der Mengenverrechnung etwas mehr. Er stimmt Leitner darin zu, daß die Buchhaltung zur Verrechnung von Werten dient und die Mengenverrechnung nicht Selbstzweck ist. »Da aber der Wert von der Menge abhängig ist und die Bewertung etwas Subjektives an sich trägt«, ist nach seiner Auffassung »die Mengenverrechnung doch ein wesentlicher Bestandteil der Verrechnung, da zur richtigen zuverlässigen Beurteilung einer Vermögenslage und den daraus zu ziehenden Schlüssen auf den Gesamterfolg die genaue Kenntnis der Menge ein notwendiges Erfordernis, nicht bloß eine Ergänzung

zahlenmäßige Wertausdruck eine Summe von Werteinheiten bedeuten. Als Wertrechnungseinheit dient uns in der heutigen Geld- und Kreditwirtschaft das Geld. Es dient uns als Maßeinheit, die zwar nicht so stabil ist, wie physische Maßeinheiten, da sie auf psychische Schätzungen zurückgeht, uns dagegen erlaubt, ganz verschiedenartige Erscheinungen nach ihrer wirtschaftlichen Wertigkeit zu vergleichen. Die wertmäßige Quantifizierung hat gegenüber den übrigen Quantifizierungen den großen Vorzug, nicht nur physisch in bestimmten Beziehungen gleichartige Dinge miteinander zu vergleichen, sondern auch körperliche und ideelle, vorausgesetzt, daß sie für uns einen in Geld schätzbaren Wert haben. Bloße Wertempfindungen können durch die Quantifizierung des Wertes, wenn auch ungenau, als ökonomische Quanten gedacht und in Zahlen ausgedrückt werden. Das Wesen der Quantifizierung besteht in der Abstraktion aller Mannigfaltigkeit von Eigenschaften (Qualitäten) und ihrer Zurückführung auf eine einzige. In dieser Abstraktion liegt zu einem großen Teile der Grund der Ungenauigkeit der zahlenmäßigen Wertausdrücke.

Wollen wir im folgenden unter dem Gesichtspunkte wertmäßiger Rechenhaftigkeit und Verrechnungsfähigkeit die wirtschaftliche Unternehmung betrachten, so müssen wir uns fragen, was alles in der Unternehmung wertmäßiger Verrechnung zugänglich ist. Voraussetzung jeder Unternehmung ist das Vorhandensein eines Wirtschaftssubjektes. Dieses steht mit wenigen Ausnahmen außerhalb der Bewertung [1]). Eine Unternehmung ist notwendig mit Vermögen, dem Objekte der Bewirtschaftung (Erwerbsvermögen = Kapital), ausgestattet, da wir unter Unternehmung nur ein kontinuierliches wirtschaftliches Handeln verstehen, das ohne Konstituierung eines Betriebes [2]) nicht denkbar

ist«. Unbestreitbar ist die Mengenverrechnung sehr wichtig. Ihre Bedeutung wird nicht immer genügend gewürdigt; sie bildet oft einen wunden Punkt in der Buchhaltungsorganisation.

1) Ein angesehener, tüchtiger Unternehmer, der bei der Geschäftsveräußerung der neuen Firma seinen Namen leiht — falls dies der Gesetzgeber erlaubt! —, wird unter Umständen einen höhern Verkaufpreis erhalten, der auf seine persönlichen Qualitäten zurückzuführen ist.

2) »Es ist häufig und mit Recht beanstandet worden«, sagt Max Weber im Grundriß der Sozialökonomik, »daß in der nationalökonomischen Terminologie »Betrieb« und »Unternehmung« oft nicht getrennt werden. »Betrieb« ist auf dem Gebiet des wirtschaftlich orientierten Handelns an sich eine t e c h n i s c h e, die Art der kontinuierlichen Verbindung bestimmter Arbeitsleistungen untereinander und mit sachlichen Beschaffungsmitteln bezeichnende Kategorie«. Gegensatz hierzu ist nach

ist, der wiederum Erwerbsmittel (Vermögen) voraussetzt. Vermögen ist, was einer vermag; es bildet die Macht- und Wirkungssphäre des Wirtschafters. Dem Vermögen wohnt in erster Linie die Eigenschaft der Verrechnungsfähigkeit inne.

Ueber Vermögen nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit verfügen, bedeutet wirtschaftlich handeln. Ohne Handeln wäre kein Wirtschaften möglich. Das Handeln bildet das 3. konstitutive Element einer Unternehmung und ist die Grundtatsache jeder Wirtschaft überhaupt. Auch die Handlungen sind der Verrechnung zugänglich.

Sie können einkommens-, ertrags-, vermögensbildend, vermögensvermehrend oder -mindernd wirken. Die menschlichen Handlungen werden also wegen ihrer Bedeutung bei der Entstehung, Vermehrung, Verminderung von wirtschaftlichen Werten aufgezeichnet. Wenn wir zum Beispiel buchen: Verkauf von Waren gegen bar, so ist der Verkauf die wirtschaftliche (äußere) Handlung, durch die wir einen Mehrwert (Geldertrag) erzielen wollen. Der Buchungstext gibt die Handlung an, in der Betragskolonne steht die Größe der Veränderung unserer Vermögensbestände. Die Handlungen (Arbeit) und die Objekte der Bewirtschaftung (Vermögen) sind im Wirtschaftsprozeß untrennbar miteinander verbunden, nur ist die Handlung das aktive Element im Wirtschaftsprozeß und daher von primärer Bedeutung.

Freilich sind auch am Gewinn orientierte (erwerbswirtschaftliche) Handlungen ohne Vermögen denkbar. Sie sind nicht an einen Betrieb gebunden, weil ein Betrieb Erwerbsmittel (Vermögen) voraussetzt. Hierher gehört aller nackter Arbeitserwerb (Angestelltenerwerb, Künstlererwerb usw.). Aus reinem Arbeitserwerb kann leicht betriebswirtschaftlicher oder Unternehmererwerb entstehen, wenn das Arbeitseinkommen als Erwerbsvermögen Verwendung findet. Wir drücken uns in solchen Fällen etwas drastisch folgendermaßen aus: »Er hat mit nichts angefangen«. Solche Fälle sind wohl selten, aber möglich. Ich denke an kleine Makler, Zeitungsverkäufer, Gepäckträger, Fremdenführer, die selbständig erwerbstätig sind, aber keinen eigentlichen Betrieb haben. Auch ihre Handlungen sind wertmäßig verrechenbar, falls der Arbeitserwerb in Geld oder in mit Geld bewertbaren Gütern besteht. Wir sehen also, nicht nur die Gesamtheit der

---

Weber: entweder unstetes oder technisch diskontinuierliches Handeln, wie es in jedem rein empirischen Haushalt vorkommt.

Güter, sondern auch Arbeitsleistungen, wenn sie zu einem Geldertrag führen, sind wertmäßig verrechenbar.

Es scheint mir deshalb der Gegenstand der Buchhaltung zu eng gefaßt, wenn man nur vom Vermögen oder Erfolg spricht. Die buchhalterische Verrechnung kann alle wertmäßig erfaßbaren Erscheinungen einer Einzelwirtschaft betreffen. Es geschieht dies nicht immer, weil man sich in der Praxis mit den dringendst benötigten Verrechnungsresultaten begnügt, die je nach dem Charakter der Einzelwirtschaft variieren können. Um nur ein Beispiel zu nennen: Ein sogenannter Sterbeverein, mit Umlageverfahren, ein Vorläufer der heutigen Lebensversicherung, kann bei Eintritt eines Todesfalles die vereinnahmten Beiträge und ihre Ablieferung an die Hinterlassenen wertmäßig aufzeichnen. Es ist dies weder eine Vermögensverrechnung noch eine Erfolgsverrechnung, sondern eine Kostenverrechnung, ähnlich der reinen Aufwandsverrechnung im Familienhaushalt.

Insgesamt sind es vier Reihen von Erfahrungsobjekten, die das Erkenntnisobjekt der Buchhaltungslehre ausmachen:

1. Die rechenhaftigen, in Geldeinheiten verrechnungsfähigen Erscheinungen einer Einzelwirtschaft. Sie bilden gleichsam den Rahmen, das Fundament, auf welchem die Buchhaltung aufbaut. Nicht verrechenbare Wirtschaftszustände und -handlungen liegen außerhalb des Wirkungskreises der Buchhaltung.

2. Die Buchhaltungssubjekte und ihre berufliche Gesinnung. Sie bilden das psychische Objekt der Buchhaltungslehre.

3. Die Buchungsverfahren als Auswirkung einer technischen Idee.

4. Die schriftlichen Aufzeichnungen der Buchhaltung oder die Buchhaltung schlechtweg als Resultat der Buchhaltungstätigkeit.

Was ist nun das Gemeinsame, das Auswahlprinzip, an all diesen Forschungsgegenständen, das Merkmal, das bei allen aufgezählten Erfahrungsobjekten zutrifft? Meines Erachtens ist es die Eigenschaft der wertmäßigen Rechenhaftigkeit. Man könnte zwischen aktiver und passiver Rechenhaftigkeit unterscheiden. Die passive Rechenhaftigkeit würde in der Verrechnungsfähigkeit, in der Eignung wirtschaftlicher Tatsachen und Vorgänge zur Verrechnung bestehen, die aktive dagegen im Verrechnungsakt (Quantifizierung) und in der vollzogenen Verrechnung, wie sie uns in Wertsummen in der Buchhaltung entgegentritt. Der Buchhalter in abstracto betrachtet alle Erscheinungen einer Einzel-

wirtschaft unter dem Gesichtspunkt der Möglichkeit ihrer wertmäßigen Darstellung in gewissen Formen und sucht Mittel und Wege, d. h. die Verfahren, um dieses Ziel zu erreichen. Die Buchhaltung besteht somit in einer eigenartigen Ideenverbindung, die wirtschaftlichen Notwendigkeiten ihre Entstehung verdankt und darauf zielt, die durch den schöpferischen Menschengeist erdachten und in der Praxis erprobten Verfahren zur Darstellung der wirtschaftlichen (besonders wertlich relevanten) Verhältnisse dem Wirtschaftssubjekt dienstbar zu machen. Die Buchhaltung ist also zugleich ein System von Gedanken, ein Wissen, und ein in der Praxis vollzogenes Wollen, wobei sich das Wissen im Können erprobt. Sie erweist sich praktisch als Verfahrensweise zur Erreichung bestimmter, durch das wirtschaftliche Prinzip diktierter Zwecke. In diesem Satze liegt auch das Kriterium zwischen der eigentlichen wirtschaftlichen Handlung und der Buchhaltung, wie wir im nächsten Abschnitt sehen werden.

Die Buchhaltung ist das engere Objekt der Buchhaltungslehre. Sie besteht in chronologischen, planmäßigen und in eigenartigen Formen sich vollziehenden wertmäßigen schriftlichen Verrechnungsverfahren von wirtschaftlich bedeutsamen rechenhaften Erscheinungen einer Einzelwirtschaft. Wenn es auch nicht gelingt, an den Buchhaltungserscheinungen ein einziges, nur ihr eigentümliches Identitätsmerkmal zu erkennen, da die wertmäßige Quantifizierung mittels Verrechnung in den der Buchhaltung charakteristischen Formen auch außerhalb der Buchhaltung vorkommt, so kann man zur Charakterisierung jeder Buchhaltung doch bestimmte Eigentümlichkeiten feststellen, die für sie wesentlich sind, für andere Zweige des wirtschaftlichen Rechnungswesens aber (Kalkulation, Statistik, Taxationslehre usw.) nicht. Weder betriebswirtschaftliche Kalkulation noch Statistik sind in gleichem Umfange Wertrechnung und noch weniger Wertverrechnung. Beiden fehlen in der Regel die typischen Wertdarstellungsformen der Buchhaltung, besonders die Konten. Auch die zeitliche Verzahnung aller Rechnungsakte und deren Zusammenfassung in einem Rechnungsabschluß (die buchhalterische Verrechnung geht auf das Ganze) ist eine ausgesprochene Eigentümlichkeit der Buchhaltung und hebt sie besonders scharf ab von der Kalkulation, die oft nur aus einzelnen Rechnungsakten besteht. Nicht nur die einheitliche (wertmäßige) Rechnungs*legung* (Abschluß) scheidet sie von der Kalkulation und auch von der

Geschäftsstatistik[1]), sondern gleichermaßen die planmäßig geregelte (chronologische) Rechnungs*führung*, ohne welche die Buchführung nicht denkbar ist. Die Buchhaltung ist zwangsläufig chronologisch geordnete Rechnungsführung, die Statistik kann sich auf beliebige Zeitabschnitte erstrecken und braucht in derselben nur die ihr bedeutsamen Zeitpunkte ins Auge zu fassen, die Kalkulation verzichtet prinzipiell auf strenge Periodizität ihrer Rechnungsakte, die zudem nicht unter allen Umständen *schriftlich* ihren Niederschlag zu finden brauchen. In concreto sind Buchhaltung, Kalkulation und Statistik einer Unternehmung so eng zu einem einheitlichen Rechnungswesen verbunden, daß meistens die eine Rechnungstätigkeit ohne die Unterstützung der andern ihre Aufgabe nur unvollkommen erfüllen kann. Im Grunde treten mehr oder minder bei allen dreien dieselben Eigentümlichkeiten auf, nur in verschiedenem Maße, so daß sie sich in bezug auf ihre Wesenszüge weniger durch Art- als durch Gradverschiedenheit kennzeichnen.

Folgende Wesenszüge charakterisieren meines Erachtens die Buchhaltung:

1. Schriftliche, chronologische Fixierung wertmäßig quantifizierbarer Erscheinungen einer Einzelwirtschaft.
2. Planmäßig und formal geregelte Verrechnungsmethode (Rationalverfahren).

c) Die Buchhaltung eine ökonomische oder technische Kategorie?

Nachdem nun die Objekte der Oekonomik und der Buchhaltungslehre nach ihrem Charakter und Umfang bestimmt sind, kann es nicht mehr schwer fallen, ein Unterscheidungsmerkmal zwischen Buchhaltung und Wirtschaft aufzufinden.

Die Buchhaltung ist eine menschliche Tätigkeit von eigenartig gemischtem Charakter. Sie ist rechnerisch, ökonomisch und technisch zugleich. Aus dem großen Strom des sozialen Geschehens, von dem die Buchhaltung eine Teilerscheinung ausmacht, hebt die ordnende Hand des Forschers diejenigen Er-

1) Calmes umschreibt die Statistik in ihrer Anwendung auf die Einzelwirtschaft als die fortlaufenden Aufzeichnungen über die der Massenbeobachtung unterworfenen wirtschaftlichen Vorgänge und Ergebnisse eines Unternehmens, sowie die Gruppierung und Vergleichung der gewonnenen Zahlen mit gleichartigen und fremdartigen Zahlen zur Aufdeckung von Zusammenhängen, Ursachen und Wirkungen.

scheinungen gewaltsam heraus, die sein Interesse fesseln. Richtet sich sein Augenmerk auf die Buchhaltungstatsachen, so sucht er sie innerhalb derjenigen Erscheinungen, die in ihrer Gesamtheit die Einzelwirtschaften ergeben, heraus. Stets ist die Buchhaltung Begleiterscheinung der Einzelwirtschaft. Alle Handlungen, die sich in einer Einzelwirtschaft abspielen, sind wirtschaftlich orientiert; d. h. sie dienen stets, mittelbar oder unmittelbar, wirtschaftlichen Zwecken. Wirtschaftlich orientiertes Handeln soll im Gegensatz zum »reinen wirtschaftlichen Handeln« jenes heißen, das entweder nur mittelbar wirtschaftlichen Zwecken dient, oder das noch an andern als wirtschaftlichen Zwecken orientiert ist, aber auf den wirtschaftlichen Zweck Rücksicht nimmt. Die Buchhaltung ist jedenfalls auch eine Handlung, die wirtschaftlich orientiert ist, sonst wäre sie nicht so häufig in den Erwerbswirtschaften anzutreffen, die am offenkundigsten den wirtschaftlichen Zweck verfolgen. Wirtschaftliche Handlung im engern Sinne, eigentliches Wirtschaften, kann die Buchhaltung aber kaum sein, da man durch sie nicht unmittelbar einen wirtschaftlichen Zweck, d. h. einen Ertrag zu erreichen erstrebt, sondern sie selbst dient nur als Hilfsmittel zur besseren Erreichung des wirtschaftlichen Zweckes. Bestehen die Mittel aus rationalen Verfahren, so werden sie als Technik bezeichnet. Wirtschaftliche und technische Handlung sind beide rationales Handeln, das mittels vernünftiger Einsicht das Leben plan- und zweckmäßig zu gestalten und auszunützen strebt; die Rationalität ist ihr gemeinsames Merkmal. Wodurch sie sich aber unterscheiden, soll im folgenden dargelegt werden, unter Heranziehung der Lehrmeinungen der bekanntesten Autoren, die sich über diese Frage äußerten, besonders der Ansichten Liefmanns[1]).

Buchführen wird von einigen Autoren, wie z. B. Proudhon, mit Wirtschaften identifiziert, von andern als spezifisch technische Tätigkeit beurteilt. Um sich ein eigenes Urteil in dieser Streitfrage bilden zu können, ist vor allem eine klare und einheitliche Begriffsbildung der Ausdrücke Wirtschaft und Technik nötig, die leider bis heute noch fehlt. Jeder Theoretiker stellt wieder andere Unterscheidungsmerkmale für Wirtschaft und Technik auf, und man darf froh sein, nur eine leidliche Ueberein-

1) Gleichgültig wie man sich im übrigen zur Liefmannschen subjektivistisch-psychischen Wirtschaftstheorie stellen mag, sicherlich hat sie zu einer scharfen und brauchbaren Scheidung der rein wirtschaftlichen von den technischen Erscheinungen geführt.

stimmung zwischen den einzelnen Lehrmeinungen feststellen zu können. Ohne Zweifel stehen Wirtschaft und Technik in engem Zusammenhange und jedenfalls gibt es mannigfache Uebergänge zwischen den beiden Tätigkeiten, die leicht zur Verwechslung Anlaß geben und eine klare Abgrenzung erschweren, wenn nicht unmöglich machen.

Die ersten Volkswirtschafter, die auf die Notwendigkeit der Unterscheidung von Wirtschaft und Technik hinweisen, sind meines Wissens Proudhon (s. I. Teil, Abschnitt 3), Hermann und besonders Schäffle. Proudhon hatte wohl das Gefühl eines Unterschiedes, drang aber nicht bis zu einer eigentlichen Scheidung durch [1]). Hermann wagte bereits die Aufstellung von einschneidenderen Unterscheidungsmerkmalen, die zwar ebenfalls nicht glücklich gewählt waren; Schäffle jedoch erreichte Erkenntnisse, die auch heute noch als richtig gelten können. Nach Hermann kommt es bei der Abgrenzung auf den Gegensatz zwischen Qualität und Quantität an. Für ihn bedeutet Wirtschaft die quantitative Ueberwachung der Herstellung und Verwendung von Gütern in einem gesonderten Kreise von Bedürfnissen, die Technik dagegen die tausendfältige Bemühung um die Herstellung der Güter selbst. Für Hermann ist eben die Wirtschaftslehre eine Größenlehre der Güter, und darum spielen nach seiner Meinung in der Buchhaltung, die er zur Wirtschaftslehre rechnet, die Aufzeichnungen von Güterquantitäten eine ebenso wichtige Rolle, wie die Wertvorstellung von diesen Gütern und ihre Aufzeichnung als Summen von Geldrechnungseinheiten. Dazu muß bemerkt werden, daß gerade Qualitätsvorstellungen eher das Wesen der Wirtschaft als der Technik charakterisieren. Von allen Nationalökonomen des vorigen Jahrhunderts hat nach Liefmann, dem wir hier in vielem folgen, Schäffle das Wesen von Technik und Wirtschaft am richtigsten erkannt, das er im »Bau und Leben des sozialen Körpers« in folgender Weise kennzeichnet: Technisch ist ein Verfahren, wenn es bestimmte Widerstände zweckmäßig überwindet, einen gewollten Erfolg erreicht, usw. Wirtschaftlich ist dasselbe erst, wenn es innerhalb des für diesen Er-

1) Proudhon sieht immerhin schon das Wesen des Technischen in den Verfahrensweisen (procédés). Er kritisiert den unbefriedigenden Zustand der Volkswirtschaftslehre auf folgende Art: »Ainsi, dans les cours publics, nous avons vu souvent la leçon du professeur dégénérer en mécanique, métallurgie, tissanderie ou filature (L'Ordre dans l'humanité).

folg verfügbaren Teils der materiellen Kräfte des Subjekts den Erfolg erreicht. Hier erkennt er als Wesensmerkmal des Wirtschaftlichen das Wählen und Verteilen, das Disponieren. Im fernern spricht er sich über das Verhältnis von Technik zur Wirtschaft im »Gesellschaftlichen System der menschlichen Wirtschaft« aus und zwar in einem Abschnitt, betitelt: »Das Verhältnis der Wirtschaft zu andern *sittlichen* Prinzipien, I. zur Technik«, eine Ueberschrift, die uns heute merkwürdig anmutet, da wir meistens die Technik als amoralisch betrachten. Die Technik kann zu Gutem wie zu Bösem dienen, wie z. B. die Technik des Verbrechers, die Kriegstechnik oder die Technik der Bilanzverschleierung. Schäffle sagt dort: »Die Technik behandelt *vereinzelt* Objekt um Objekt und Zweck um Zweck, jedes zweckmäßige Bilden äußerer Güter, die Oekonomik bildet das Ganze aller technischen Produktions- und Konsumtionsakte zum wirkungsvollen Haushalt derselben Person und Personengemeinschaft.«

Unter den zeitgenössischen Nationalökonomen haben meines Wissens Voigt, Fr. von Gottl und Liefmann das Wesen der Wirtschaft und der Technik am besten erkannt und voneinander unterschieden, wobei Liefmann auch die weittragenden Konsequenzen für die Wirtschaftstheorie gezogen hat, was eine Umwälzung der ganzen Wirtschaftswissenschaft bedeutet, eine Umwälzung, in der wir mitten drin stehen.

Im folgenden soll kurz der heutige Stand der Streitfrage über die Abgrenzung der zwei Gebiete in den wichtigsten Punkten gekennzeichnet werden, soweit er für die Beantwortung unserer eigenen Frage notwendig ist.

Der Begriff Wirtschaft umfaßt nach Philippovich alle jene Vorgänge und Einrichtungen, welche auf die dauernde Versorgung der Menschen mit Sachgütern und Dienstleistungen und auf den Verbrauch bzw. die Nutzung dieser Güter gerichtet sind. Die ökonomische Eigenart der modernen Technik, auf deren exakte Umschreibung er verzichtet, unter der er aber die Produktionstechnik materieller Güter versteht, besteht darin, daß sie nur um der Wirtschaft willen da ist, *die wiederum nur durch die Technik vollziehbar ist. Die Wirtschaft stelle der Technik das Problem.* Letztere soll die Mittel finden, die Bedürfnisse der Menschen durch die wirtschaftliche Form der Produktion zu befriedigen. Nach Philippovich besteht die Wirtschaft aus bestimmten Vorgängen und Einrichtungen, die also ebensogut technischen wie ökonomischen Cha-

rakter tragen können. Die Wirtschaft, so wie sie von den meisten Nationalökonomen aufgefaßt wird, besteht aus einem Gemische wirtschaftlich relevanter Erscheinungen, an denen je nach der Betrachtungsweise und je nach dem Gesichtspunkte gewisse Seiten mehr und andere weniger hervorgehoben werden. Die materiell-technische Seite tritt hierbei meistens besonders stark hervor. Demgemäß fällt dann auch die Objektbestimmung der Nationalökonomie nicht einheitlich aus. Anders die Auffassung Liefmanns, der bewußt von allen technischen Elementen in der Wirtschaft abstrahiert, sozusagen das Wirtschaftliche, das er als etwas rein Psychisches erkennt [1]), aus dem ganzen Bündel komplexer Erscheinungen herausschält und als Objekt der Wirtschaftswissenschaft die wirtschaftlichen Handlungen und Beziehungen der Menschen und die Einrichtungen und Veranstaltungen, die sie sich dafür geschaffen haben, bestimmt. Der Schwerpunkt seiner Definition liegt auf dem Adjektiv »wirtschaftlich«. Es fragt sich nun, ob die Buchhaltung eine wirtschaftliche Handlung, Veranstaltung oder Einrichtung ist, oder ob sie technischen Charakter trägt, und dazu müssen wir zuerst ein Kriterium für Wirtschaft und Technik finden.

Nach Liefmann [2]) sind beide, Wirtschaft und Technik, Erscheinungen rationalen Handelns, wobei aber bei ersterer dieses Handeln potenzierter ist, da die Wirtschaft durch die Besonderheit des Zieles gekennzeichnet wird, das darin besteht, ein Maximum von Lustgefühl zu erreichen, wobei verschiedene Nutzen an ihren Kosten verglichen werden. Das Ziel der Technik ist dagegen nicht psychischer Art, sondern ein äußerer quantitativer Erfolg. Technik ist Verfahrensweise; entweder ist ein bestimmter Erfolg gegeben und rationellste Beschaffung der Mittel ist die Aufgabe, das ist das Prinzip des kleinsten Mittels, oder die Mittel sind gegeben und ihre rationellste Verwendung, d. h. Erzielung größten Erfolges ist die Aufgabe, das ist das Prinzip des größten

1) Gewiß liegt in der Liefmannschen Auffassung des Wirtschaftlichen eine gewisse Ueberspannung des psychischen Gesichtspunktes. Dennoch bedeutet sein wirtschaftswissenschaftliches System wegen der Geschlossenheit und Einheitlichkeit des Aufbaus eine wertvolle Bereicherung der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur.

2) Um Liefmanns Begriffe von Technik und Wirtschaft erschöpfend behandeln zu können, müßte ich sehr weit ausholen. Ich muß deshalb für die Einzelheiten und Beispiele, die er zur Veranschaulichung seiner Darlegungen bringt, auf seine »Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, erster Band: Grundlagen der Wirtschaft« verweisen.

Erfolges. Dabei findet aber — und darin sieht Liefmann das Entscheidende — eine Vergleichung von Zwecken und Mitteln nicht statt[1]), weil die Technik als bloße Verfahrensweise den Kausalzusammenhang zwischen Zweck und Mittel nicht bis zum Schluß bzw. nicht von Anfang an betrachtet. Das Wesen der Technik besteht in der Beschränkung auf ein begrenztes Ziel; die Technik macht an einem bestimmten Punkte halt. Sie vergleicht nur die Mittel und nimmt den Zweck als gegeben an, oder sie vergleicht die Zwecke und nimmt das Mittel als gegeben an, und daraus ergibt sich weiter, daß der Zwischenzweck (Erreichung des technischen Erfolges), den die Technik aufstellt, immer ein äußerer, nicht aber ein psychischer ist, der zur Bedarfsbefriedigung führt, wie z. B. die Herstellung von Maschinen.

Der Auffassung Liefmanns[2]) kommt F. von Gottl in seiner Abhandlung »Wirtschaft und Technik« am nächsten, in dem er als Wirtschaft die »Ordnung im Handeln« bezeichnet und betont, daß die Wirtschaft nicht mehr auf den einen Zweck allein zu achten habe, sie müsse auch Rücksicht nehmen auf andere Zwecke, d. h. allzweckmäßig verlaufen. »Ihrer Idee nach ist Wirtschaft die Ordnung in den Handlungen der Bedarfsbefriedigung, Technik die Ordnung im Vollzuge dieses Handelns.« Hier läßt uns aller-

1) Folgendes Beispiel soll hier zur Veranschaulichung angeführt werden. Der technische Zweck des Zuckerfabrikanten besteht in der Herstellung einer möglichst großen Menge Zucker. Seine technische Aufgabe ist rein formal und rein quantitativ. Entweder stellt er sich die Aufgabe, aus einer gegebenen Rübenmenge möglichst viel Zucker herzustellen oder eine bestimmte Zuckermenge mit möglichst wenig Rüben zu produzieren. Das ist das technische Problem. Zweck und Mittel sind hierbei nicht miteinander vergleichbar. Der wirtschaftliche Zweck des Zuckerfabrikanten ist nicht etwa der, den andern den Genuß von Zucker zu verschaffen, sondern sich durch den Verkauf von Zucker ein Geldeinkommen zu verschaffen, um damit eine möglichst vollkommene Bedarfsbefriedigung in seiner Konsumwirtschaft zu erreichen. *Der technische Zweck dient ihm dabei als wirtschaftliches Mittel.* Zu dieser Auffassung kommt Liefmann durch seine psychische Wirtschaftstheorie. Nach ihm ist wirtschaften nicht gleichbedeutend mit produzieren.

2) Zu einer annähernden Uebereinstimmung mit der Auffassung Liefmanns über das Wesen von Wirtschaft und Technik gelangt auch Voigt. Es gibt nach ihm:

1. Wirtschaftliche Tätigkeit im engern Sinne, wenn mit gegebenen Mitteln eine Mannigfaltigkeit von Zwecken verfolgt wird unter Beobachtung des ökonomischen Prinzips.
2. Technische Tätigkeit, wenn ein gegebener Zweck erreicht werden soll und dazu die Mittel und Wege zu suchen sind:
   a) reine Technik,
   b) technische Oekonomik (unter Beobachtung des wirtschaftlichen Prinzips).

dings Gottl im Unklaren über den Unterschied zwischen Handeln und Vollzug der Handlungen (= Technik), der wiederum aus nichts anderem als Handlungen bestehen kann. Unterscheiden können sich aber die Handlungen nach der *Art* des Vollzuges, der Ausführung, und die mag Gottl im Auge gehabt haben. Dies kömmt deutlich auf der ersten Seite der bereits genannten Abhandlung zum Ausdruck: »Technik und Handeln gehören ähnlich zusammen, wie Logik und Denken. Das Technische bei irgendeiner Handlung beruht in der Art und Weise des Vorgehens; also darin, welche Mittel man handhabt, und wie man sie handhabt, um den praktischen Zweck zu erreichen, kurz gesagt, welchen Weg zum Zweck man einschlägt.«

Das Wesen der Technik ist jedenfalls leichter zu erkennen und ist zweifellos schon besser erkannt worden, als dasjenige der Wirtschaft; doch sind auch ihre Umrisse nebelhaft, d. h. ihr Anwendungsgebiet ist nicht genau begrenzt. Allgemein kann beobachtet werden, daß der Terminus Technik auf immer mehr Gebieten menschlicher Betätigung heimisch wird. Unter Technik im besondern und engern Sinne bezeichnet man diejenige, welche die Einwirkung auf die sinnfällige Außenwelt, auf die äußere Natur bezweckt, wie z. B. Bautechnik, Maschinentechnik, chemische Technik usw., die sich ungefähr mit der materiellen Technik (von Gottl Realtechnik genannt) deckt. Daneben besteht noch eine immaterielle Technik; denn gerade vom Standpunkt des Rationalprinzips aus ist Technik als Verfahrensweise ein weit über die materielle Produktion hinausgehender Begriff. Aus diesem Grunde ist auch die Lehre von der Technik, die Technologie, begrifflich zu eng gefaßt, die ebenfalls die Lehre von der immateriellen Technik umfassen sollte. Wer es nicht wagt, die Lehre von der immateriellen Technik gleichfalls Technologie zu nennen, kommt oft förmlich in Verlegenheit, eine passende analoge Bezeichnung dafür zu finden. Unter die immaterielle Technik hätten also nicht nur alle Produktionstätigkeiten im engeren Sinne vom Gesichtspunkte des besten Verfahrens zu fallen, sondern auch alle Leistungstätigkeiten immaterieller Art, so z. B. die Technik des Ordnens, die Kontrolltechnik, die Rechtstechnik [1]) usw., wobei natürlich die einzelnen Tätigkeiten auch gemischten Charakter tragen können, d. h. auf

1) Vgl. hierzu Rud. Stammlers Ausführungen über die Rechtstechnik in »Theorie der Rechtswissenschaft«.

die Einwirkung der äußern Natur und auf immaterielle Objekte gerichtet sein können.

Technik ist gleichbedeutend mit Verwendung der Mittel, indem sie oft bewußt ihren eigentlichen Zweck offen läßt. In diesem Sinne spricht man von Flugtechnik, Reittechnik, Vortragstechnik usw. In diesem allgemeinen Sinne der Technik ist schon eine bestimmte Betrachtungsweise zugrunde gelegt, welche die Mittel im Auge hat, während von einer dahinterstehenden, mehr an den Zweck geknüpften Betrachtungsweise mehr oder weniger bewußt abstrahiert wird. Das kommt auch im Sprachgebrauch zum Ausdruck, wenn man sagt: Das ist nur die technische Seite des Problems, was bedeuten will, Art der Durchführung. Damit soll die Besonderheit des Standpunktes betont werden, der nicht der letzte entscheidende des urteilenden Menschen, sondern ein bewußt einseitiger ist, gewissermaßen ein Zwischenstandpunkt. Als Richtschnur für diese Tätigkeit wird vorübergehend statt des eigentlichen letzten Zweckes ein vorläufiger, näherliegender, zumeist äußerer ins Auge gefaßt, der vom letzten Zweck aus betrachtet, nur Mittel ist. Und statt der eigentlichen letzten Mittel werden bei der Technik als Mittel Zwischenerscheinungen gewonnen, Verfahrensweisen, Methoden, Kunstgriffe. Technik im weitesten Sinne ist demnach jedes rationelle Verfahren, jede Verwendung von Mitteln nach den Rationalprinzip.

Nachdem in kurzen Zügen das Wesen der Technik und der Wirtschaft auseinandergesetzt wurde, kann ich an meine eigentliche Aufgabe herantreten, das Wesen der Buchhaltung hinsichtlich ihres technischen oder ökonomischen Charakters zu untersuchen. Dabei handelt es sich jetzt im wesentlichen nur noch um die Aufgabe, die Wesensverwandtschaft der Buchhaltung mit der einen oder andern Art des rationalen Handelns festzustellen. Meines Erachtens weist die Buchhaltung die größte Aehnlichkeit mit der soeben beschriebenen Technik im weitern Sinne auf. Das Ziel der Buchhaltung, beispielsweise einer Erwerbswirtschaft, besteht nicht in der Befriedigung von Bedürfnissen, sondern in der Erreichung einer Reihe von Zwischenzwecken, die wiederum als Mittel für den wirtschaftlichen Endzweck dienen, darin bestehend, einen Ertrag zu erhalten, welcher zur Bedürfnisbefriedigung dient. Der Zweck (oder die Zwecke) der Buchhaltung ist ein absichtlich beschränkter, technisch betrachtet, ein Endzweck, wirtschaftlich, ein vorläufiger. Der technische Zweck der Buchhaltung ist erfüllt,

wenn man mit ihr die geldrechnungsmäßige Darstellung des Vermögensstatus, des Erfolges und anderes mehr erreicht. Nebenbei dienen die Resultate der Buchhaltung noch andern technischen (z. B. produktions- und betriebstechnischen) und juristischen Zwecken. Ihre Ergebnisse geben Aufschluß über die Quantitäten und Qualitäten der Güter (technischer Zweck) und über die rechtlichen Verhältnisse des Wirtschafters zu andern Wirtschaftssubjekten (rechtlicher Zweck). Die Mittel der Buchhaltungstechnik zur Erreichung dieser vorläufigen Zwecke bilden die buchhalterischen Verfahren, die rationellen Buchungsmethoden. Als Technik im subjektiven Sinne wohnt sie dem handelnden Menschen inne, der über buchhalterische Erfahrung, Gewandtheit und Wissen verfügt; im objektiven Sinne ist sie ein Tatbestand für sich, getrennt zu denken vom Buchhalter, aber stets in Beziehung zu einem Bereich menschlicher Tätigkeit, der buchhalterischen Verrechnung. Buchhaltungstechnik im subjektiven Sinne ist die Kunst des rechten Weges zur Lösung der buchhalterischen Aufgaben. Sie ist wesentlich mehr als bloße Fertigkeit, sie ist ein von Wissen getragenes Können, ein »überlegenes Können« [1]), das erreicht wird durch Praxis und Theorie, und unterscheidet sich dadurch von der bloßen technischen Fertigkeit. Buchhaltungstechnik im objektiven Sinne ist das abgeklärte Ganze der Verfahren in der Buchhaltung, ein mehr oder weniger geschlossenes System. Gleich wie Buchhaltung im subjektiven Sinne mehr ist, als bloße Fertigkeit, so ist Buchhaltung im objektiven Sinne mehr als bloßes Verfahren; es ist ein Verfahren, um unter gegebenen Verhältnissen den Zweck am rationellsten durch überlegenes Wissen zu erreichen.

Gottl unterscheidet je nach der Einstellung unseres Handelns vier Arten von Technik, die jedoch nur als Typen zu verstehen sind, da in der Wirklichkeit eine Technik zugleich verschiedene Charakterzüge an sich tragen kann. Es sind dies Individualtechnik, Sozialtechnik, Intellektualtechnik und Realtechnik. Untersuchen wir die Buchhaltung nach dieser vierfachen Einstellung, so kommen wir zum Schlusse, daß die Buchhaltung in erster Linie eine *Intellektualtechnik* ist, da die buchhalterische Tätigkeit ein Eingriff in eine intellektuelle Sachlage ist, indem ein geistiges Problem gelöst werden soll und dazu das rationellste Verfahren gesucht wird. Hierzu benötigen wir vornehmlich unsere Verstandeskräfte.

1) Fr. v. Gottl-Ottlilienfeld: Wirtschaft und Technik (Grundriß der Sozialökonomik, II. Abt., Tübingen 1914).

Mittels seines Intellekts erreicht der Buchhalter die Darstellung der Vermögensverhältnisse, der Zusammensetzung und Veränderung des Geschäftsvermögens usw. Am wenigsten gleicht die Buchhaltung der *Realtechnik*, der Technik im besondern, auch Produktionstechnik oder materielle Technik genannt, da die materiellen Objekte und Prozesse wie Schreibbücher und Handreichungen nur äußerliche Merkmale der Buchhaltung sind. Die Buchhaltung ist daher keine typische *instrumentale* Technik, wenn man darunter, wie allgemein üblich, solche Verfahren versteht, die zur Herbeiführung des technischen Erfolges irgendwelche Sachdinge, materielle Instrumente benötigen. Bei der Buchhaltungstechnik sind freilich materielle Instrumente (Schreibutensilien) unerläßlich, die Hauptrolle spielen jedoch immaterielle Instrumente, vor allem die Rechnungsoperationen. *Sozialtechnik* ist die Buchhaltung schon ihrer Entstehung nach, da sie sich im gesellschaftlichen Verkehr entwickelte, ferner insofern, als der Buchhalter durch seine Eintragungen in Büchern, durch Belasten und Entlasten die *Beziehungen* der Wirtschaftssubjekte feststellt (Soziographie). Seine Aufzeichnungen erleichtern die glatte Regelung, die Kompensierung und Kontrolle der Schuld- und Forderungsverhältnisse und es wird ihnen daher von der Rechtsordnung im Streitfalle juristische Beweiskraft zuerkannt. Die Buchhaltungstechnik ist auch deswegen sozial orientiert, weil die Buchhaltungstätigkeit vom Verhalten Dritter beeinflußt wird. Je nach der allgemeinen wirtschaftlichen Lage wird z. B. die Bewertung eine andere sein. *Individualtechnische* Züge trägt die Buchhaltung darin, daß sie für den Buchhalter bzw. Wirtschafter eine wertvolle Gedächtnisstütze bedeutet und einzelne ihrer Teile, besonders beim Bestehen einer Geheimbuchführung, nur zur persönlichen Einsichtnahme seitens des Geschäftsinhabers bestimmt sind.

Wie schon oben angedeutet wurde, gibt es in Wirklichkeit mannigfache Uebergangserscheinungen, bei welchen Wirtschaft und Technik besonders eng verknüpft sind, da hinter dem technischen Zweck meist ein wirtschaftlicher steht, bei der Erwerbswirtschaft das Ertragsstreben und hinter demselben die Bedürfnisbefriedigung der Verbrauchswirtschaft. Wenn die Technik sich ökonomisch orientiert, wird sie zur ökonomischen Technik, indem bei der Vergleichung und Wahl der technischen Mittel die ökonomische Kostenvorstellung hinzutritt. Die ökonomische Technik bleibt aber immer noch Technik, da von Wirtschaft nur ge-

sprochen werden kann, wenn Nutzen und Kosten im Rahmen eines Wirtschaftsplanes miteinander verglichen werden. Es ist daher richtiger, von einer wirtschaftlich orientierten technischen Handlung zu sprechen. Die Buchhaltung ist nur ein Instrument, durch das in die Technik ein ökonomischer Faktor hineingebracht wird. Die reine Technik fragt sich nur, wie ein gegebener Erfolg mit möglichst geringem Aufwand von Mitteln erreicht wird *oder* mit einem gegebenen Mittel ein möglichst großer Erfolg. In der ökonomischen Technik dagegen werden die Mittel in Geld geschätzt. Die Buchhaltung ist nicht nur selbst wirtschaftlich orientiertes Rationalverfahren, sondern ermöglicht durch ihre rechenmäßige Darstellung des Wirtschaftsprozesses den Nachweis, ob und inwiefern die einzelnen Tätigkeiten eines Wirtschaftssubjektes wirtschaftlich erfolgreich sind (Rentabilitätsfrage). Sie selbst könnte man insofern als technische Oekonomik bezeichnen, als durch sie der wirtschaftliche Schätzungsbegriff in die technischen Erwägungen hineingebracht wird, als Technik dagegen deshalb, weil es sich um ein Verfahren handelt, das selbst kostenmäßig geschätztes Mittel zur Erreichung eines bestimmten buchhalterischen (äußern) Erfolges dient, nicht aber eines psychischen. Dabei können die Kosten der Buchhaltung nicht an ihrem Erfolge gemessen werden, da wohl die Kosten des Mittels geschätzt werden können, nicht aber der Erfolg des Mittels. *Die Buchhaltung bildet sozusagen die Schnittkante zwischen Technik und Wirtschaft. Sie ist vielleicht die ausgesprochenste ökonomische Technik, da sie nur um der Wirtschaft willen da ist.*

Alles Streben in der Wirtschaft geht darauf hinaus, möglichst großen Nutzen bei möglichst kleinen Kosten zu erreichen. Der Ueberschuß des Nutzens über die Kosten wird in der Erwerbswirtschaft Ertrag, Reingewinn genannt. Die Buchhaltung bietet dem Wirtschafter eine Handhabe für die Beurteilung der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit seiner Tätigkeit, indem sie ihm zahlenmäßig das Gesamtvermögen und seine Zusammensetzung, das Reinvermögen, den Erfolg usw. seiner Wirtschaft innerhalb einer bestimmten Zeitspanne nachweist. An diese Buchhaltungsresulte knüpfen dann wiederum die wirtschaftlichen Erwägungen für die nächste Wirtschaftsperiode an. Es darf aber nie außer acht gelassen werden, daß bei der buchhalterischen Tätigkeit zunächst nie (wohl aber bei der Einrichtung der Buchhaltung) an den Endzweck des Wirtschaftens gedacht wird, sondern stets nur an das

äußere Resultat, der schon erwähnten schriftlichen Darstellung des Vermögens, des Erfolges usw. Auch dies ist charakteristisch für die Buchhaltungstechnik, daß dieser äußere Erfolg nicht gemessen werden kann an den Kosten des Mittels, d. h. des Buchhaltungsapparates. Gleichgültig ob die Buchhaltung eines Unternehmens Fr. 10000.— oder Fr. 50000.— jährlich kostet, wir besitzen keinen Vergleichungsmaßstab für das kostende Mittel und dessen Nutzen, da wir wohl die Kosten der Buchhaltung genau berechnen, nicht aber ihren Nutzen rechenmäßig ermitteln können. Trotzdem tragen die Buchhaltungsresultate zur Herbeiführung des wirtschaftlichen Erfolges eines Unternehmens bei, der in Geld wiederum schätzbar ist, indem sich z. B. an die Buchhaltungsresultate die wirtschaftlichen Erwägungen und Anordnungen für die nächste Wirtschaftsperiode anknüpfen, von welcher der zukünftige Erfolg abhängt.

Da die Buchhaltung eine Technik ist, so wäre die Lehre von der Buchhaltung also eine technologische Disziplin im weitern Sinne, eine rein praktische Wissenschaft, aber nicht ganz mit Recht. Auch die Technik ist einer rein erkenntnistheoretischen Betrachtung zugänglich, d. h. als Forschungsgegenstand möglich. Sie bildet wissenschaftlich ein Verfahrensproblem. Je komplizierter die Technik, je mehr sie sich sozusagen naturwüchsig im gesellschaftlichen Verkehr gebildet hat, um so schwieriger ist ihr Wesen zu erkennen. Die Buchhaltung weist mehr als alle anderen Techniken wegen ihres eigentümlichen unbewußten Entwicklungsganges ein irrationales Gepräge auf. Wir operieren in der Buchhaltung mit Konten verschiedenster Art, deren Charakter wir noch nicht völlig verstehen können und erfinden für ihre Verständlichmachung die tollsten Namen wie tote Konten, fiktive Aktiven u. a. mehr. Hier liegt eine Aufgabe der Buchhaltungslehre, die keinen technologischen Charakter hat, sondern rein erkenntnistheoretischen, eine Aufgabe, die den Zweck hat, das Wesen der Buchhaltungstechnik zu erkennen (Theorie der Buchhaltungstechnik). Die Pflege der Buchhaltungstheorie dient zugleich dem praktischen Zweck, der normativen, technologischen Buchhaltungsdisziplin wertvolle Fingerzeige für die rationellsten Buchungsverfahren, für die planmäßige Ausnützung der vorhandenen physischen und geistigen Kräfte zu geben. Da jedoch die Buchhaltung keine rein wirtschaftliche Erscheinung ist, in diesem engsten psychologisch-ökonomischen Sinne, *so kann sie auch nicht*

Forschungsgegenstand der reinen Oekonomik sein, und die Buchhaltungslehre kann infolgedessen nie im System der reinen Oekonomik restlos aufgehen.

d) Die Stellung der Buchhaltung im Wirtschaftsorganismus.

Die Stellung der Buchhaltung im wirtschaftlichen Organismus kann von ganz verschiedenen Seiten beleuchtet werden. Je nach dem Gesichtspunkte, den wir vertreten, werden wir von der Bedeutung, der Rolle, dem Nutzen, den Diensten, Dienstleistungen, Funktionen der Buchhaltung sprechen. Bedeutung, Nutzen, Nützlichkeit, Wert drücken ein Schätzungsurteil, eine Wertempfindung aus, das Maß der Geltung der Buchhaltung für die Menschen; der Begriff der Funktion ist der Biologie entnommen und hat den Sinn der Leistung eines Organs (Buchhaltung) im Organismus (Wirtschaft). Zur allseitigen Beleuchtung der Stellung der Buchhaltung in der Wirtschaft können wir auch die Buchhaltung als Auswirkung des wirtschaftlichen Prinzipes betrachten (kausale Betrachtungsweise) oder nach den Zwecken (Zwischenzweck, technischer Natur, und Endzweck, wirtschaftlicher Natur) der Buchhaltung fragen (teleologische Betrachtungsweise).

Im folgenden werde ich einige mir wichtig scheinende Gesichtspunkte besonders hervorheben. Es sind dies:

1. Die einzelwirtschaftliche Bedeutung der Buchhaltung in der heutigen Wirtschaftsordnung.
2. Die sozialökonomische Bedeutung der Buchhaltung.
3. Die Rolle der Buchhaltung auf andern Wirtschaftsstufen und in andern Wirtschaftsordnungen.
4. Die Grenzen der Verwendbarkeit der Buchhaltung.
5. Die Buchhaltung in der Lehre von den Produktionsfaktoren.

Wurde im vorhergehenden Abschnitt versucht, die Buchhaltungstechnik vom rein Wirtschaftlichen abzuheben, so hatte dieses Vorgehen gewiß seine Berechtigung, denn nur durch die Isolierung und die Abstraktion können komplexe Erscheinungen auf ihre typischen Komponenten zurückgeführt werden, indem sie von allen wesensfremden Begleiterscheinungen entblößt werden. Anderseits ermahnt uns die komplexe Wirklichkeit, die Erscheinungen in ihrer vollen Realität, in ihrer vielfältigen Verknüpfung und wechselseitigen Abhängigkeit zu erfassen. Die wirtschaft-

lichen Handlungen vollziehen sich innerhalb des sozialen Milieus; sie sind an rechtliche Normen gebunden und meist nur durch die Technik, die eigenen Gesetzen folgt, vollziehbar. Recht und Technik sind wohl die beiden wichtigsten Faktoren, die von außen am stärksten die Auswirkung des wirtschaftlichen Prinzips beeinflussen, entweder hemmend oder fördernd. Das Recht stellt z. B. dem Erwerbsstreben des einzelnen Wirtschaftssubjektes soziale Schranken auf, die Grenzen der technischen Leistungsfähigkeit sind zugleich die Grenzen für die Beherrschung der Natur (im weitesten Sinne) durch die Menschheit, Schranken der menschlichen Körper- und Geisteskräfte. Umgekehrt fördert das Recht den reibungslosen wirtschaftlichen Verkehr und die Technik weist dem Wirtschafter den zweckmäßigsten Weg zur Realisierung seiner Pläne. Aber auch der starke Wille des Wirtschafters vermag auf Recht und Technik einzuwirken. Koalitionen von Personen mit gleichen wirtschaftlichen Interessen vermögen kraft ihrer Machtstellung die Wirtschaftsgesetze zu diktieren. Gleicherweise stellt die Wirtschaft der Technik das Problem[1]), wie sich dies gerade an der Buchhaltung leicht nachweisen läßt. Nur diejenigen technischen Ideen haben Aussicht auf dauernde praktische Verwertung, die den Anforderungen der Wirtschaftlichkeit genügen.

Im folgenden soll nur die Wechelwirkung zwischen Buchhaltung und Wirtschaft festgestellt werden und von der rechtlichen Bedingtheit beider Erscheinungen abstrahiert werden. Was hier gezeigt werden soll, ist das Wirken der Buchhaltung im Wirtschaftsleben, ihre funktionelle Bedeutung innerhalb des Wirtschaftsorganismus. Um Meinungsverschiedenheiten zu vermeiden, erachte ich eine kurze Darlegung meiner Auffassung des Begriffes »Wirtschaftsorganismus« als notwendig. Unter Organismus versteht man allgemein durch innige Wechselbeziehungen zu einer Einheit verbundene Bestandteile. Ein Wirtschaftsorganismus muß daher eine spezifische Art der Verbindung von materiellen und geistigen Kräften, ein Gefüge von psychischen Triebkräften und Bestrebungen sein, über vorhandene Mittel nach bestimmten Grundsätzen zu schalten und zu walten. Unter Wirtschaftsorganis-

1) Wenn auch die technische Entwicklung überwiegend ökonomisch bedingt ist, so haben doch nicht ausschließlich die ökonomische Orientierung der Technik in ihrer Entwicklung den Weg gewiesen, sondern z. T. Spiel und Grübeln weltfremder Ideologen (Max Weber).

mus kann man sowohl die Einzelwirtschaft, die Wirtschaftseinheit oder Einheitswirtschaft, die wirtschaftliche Zelle, als auch die Gesamtheit der miteinander in Beziehung stehenden Einzelwirtschaften, die sog. Volkswirtschaft (Gesamtwirtschaft, Gesellschaftswirtschaft, tauschwirtschaftlicher Mechanismus) verstehen. Wir haben daher sowohl die einzelwirtschaftliche als auch die sozialwirtschaftliche Bedeutung der Buchhaltung zu bestimmen. Da jedoch die einzelnen Wirtschaftsorganismen in ihrer Struktur je nach der Wirtschaftsstufe und Wirtschaftsordnung weitgehende Verschiedenheiten aufweisen, so müssen wir die wirtschaftlichen Dienste der Buchhaltung nach den einzelnen Wirtschaftstypen zu differenzieren suchen. Wir beginnen am zweckmäßigsten mit der Darstellung der Stellung der Buchhaltung im heutigen Wirtschaftsleben und zwar in der einzelwirtschaftlichen Entfaltung.

Als Wirtschaft bezeichnet man allgemein alle diejenigen Handlungen und Einrichtungen der Menschen, die zur Beschaffung und zweckmäßigen Verwendung der Mittel zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse dienen. Alle diese Handlungen und Einrichtungen sind als Auswirkungen des wirtschaftlichen Prinzips zu betrachten. Innerhalb einer Wirtschaft wird mit den vorhandenen materiellen und immateriellen Gütern, mit den sog. wirtschaftlichen Kräften nach diesem Rationalprinzip verfahren, d. h. gewirtschaftet. Stets ist das Ziel des Wirtschaftens ein möglichst großer Ertrag, Erwerbsertrag oder Konsumertrag. Da jedoch der Ertrag um so größer ist, je rationeller mit den vorhandenen Mitteln (Gütern, Arbeitskräften) verfahren wird, so wird man Mittel und Wege suchen, um mit ihnen den größten Nutzeffekt zu erreichen. Diese Mittel und Wege, soweit sie Verfahrensweisen sind, nennen wir Technik i. w. S., wie im vorhergehenden Abschnitt dargelegt wurde. Auch die Buchhaltung ist eine solche Technik und es soll hier nachgewiesen werden, inwiefern sie wirtschaftlich Nutzen stiftet.

Den Nachweis hierfür zu geben, kann kaum schwer fallen. Die Tatsache, daß die Buchhaltung einen integrierenden Bestandteil vieler Wirtschaften bildet, ist schon ein Beweis ihrer Existenzberechtigung; denn Buchhaltung als Selbstzweck zu betreiben, etwa um einzig den Ordnungssinn der Menschen zu befriedigen, würde der menschlichen Natur widerstreben. Der wirtschaftende Mensch schätzt wohl die ordnende und regelnde Kraft, nicht aber in erster Linie aus innerer Befriedigung, sondern weil Gründe

der Wirtschaftlichkeit ihm ein gewisses Maß von Ordnung aufdrängen.

Gäbe die Buchhaltung weder Uebersicht über das gesamte einzelwirtschaftliche Gebaren noch Einsicht in die einzelnen wirtschaftlichen Tätigkeiten und ermöglichte und erleichterte sie hierdurch nicht planmäßiges wirtschaftliches Handeln, so gäbe das rein wirtschaftliche Interesse ihr Bestehen niemals zu. Die einzelwirtschaftliche Bedeutung der Buchhaltung liegt also darin, daß sie einen Ueberblick über die wirtschaftliche Lage der Einzelwirtschaften und deren Gebaren gibt und dadurch die Möglichkeit für eine präventive und detektive Kontrolle schafft und planmäßiges wirtschaftliches Handeln erleichtert. Die Buchhaltung dient gleichsam als Kompaß für das wirtschaftliche Handeln oder, um ein anderes Bild zu gebrauchen, als wirtschaftlicher Wettertelegraph.

Selbstverständlich zeigt sich ihr Nutzen bei den verschiedenen Wirtschaftseinheiten je nach ihrem Zweck und ihrer Organisation in verschiedenen Abstufungen. Die Erfahrung lehrt uns, daß der Nutzen in der Regel dort am größten ist, wo die Buchhaltung am entwickeltsten zutage tritt, wo sie am meisten Aufgaben zu übernehmen hat, die so wichtig sind, daß auf die Dauer Sein oder Nichtsein des Wirtschaftsorganismus von deren Erfüllung abhängig ist. Dies trifft vor allem auf den kapitalistischen Großbetrieb zu. Dagegen kommt ihr im erwerbswirtschaftlichen Kleinbetrieb und im privaten Haushalt eine bescheidenere, wenn auch nicht zu unterschätzende Rolle zu. Es muß deshalb als Uebertreibung bezeichnet werden, wenn Schär (kaufmännische Unterrichtsstunden, Lektion 1) behauptet, der Buchhaltung komme die wichtige Aufgabe zu, von allen wirtschaftlichen Arbeiten des einzelnen und des *ganzen Volkes* ein geordnetes Bild zu geben. Sie sei die *unentbehrliche* Begleiterin der wirtschaftlichen Tätigkeit und ebenso wichtig und unerläßlich für den privaten Haushalt wie für das Handelsgewerbe. Hierauf ist zu erwidern, daß die meisten Haushaltungen auch heute noch keine geordneten Buchhaltungen führen und trotzdem weiter bestehen, dagegen würden öffentliche Haushalte ohne geordnetes Rechnungswesen stets Schaden nehmen, aber trotzdem nicht so schnell zusammenbrechen, da sie durch die Gesamtheit gestützt werden, private Großunternehmungen aber würden normalerweise in kurzer Zeit untergehen. Erst in Einzelwirtschaften von einem bestimmten

Umfange wird die Buchhaltung zur Notwendigkeit. Schaden wird die Führung von Büchern wohl nie anrichten, es sei denn bei betrügerischen und andern rechtswidrigen Handlungen, wo sie den Betrüger überführen hilft, also ihm schaden kann. Aber wir müssen den Nutzen[1]) der Buchhaltung stets mit den Opfern an Arbeits- und Geldaufwand vergleichen, mit denen die Buchhaltung verbunden ist. Die Fälle von Buchhaltungshypertrophie d. h. von übermäßiger Ausgestaltung des Rechnungswesens, sind jedenfalls selten, am ehesten in der Staatsverwaltung zu finden; der umgekehrte Fall tritt viel häufiger ein. Dagegen ergibt sich infolge mangelhafter Organisation des Rechnungswesens oft eine technisch unzweckmäßige Verwendung der Arbeitskräfte, so daß dadurch der wirtschaftliche Nutzeffekt der Buchhaltung verringert wird.

Wenn wir die einzelnen Funktionen der Buchhaltung in den Einzelwirtschaften verfolgen wollen, so müssen wir letztere nach ihrem Zweck gruppieren. In der *Erwerbswirtschaft* ist die Buchhaltung am besten ausgebildet worden und zwar zur systematischen Buchhaltung[2]), kurzweg Doppik genannt, weil dort die größten Anforderungen an sie gestellt werden. Sie gibt über eine Menge von Einzelfragen, die sich in einer Unternehmung erheben, Aufschluß, z. B. über Größe und Zusammensetzung des Betriebskapitals (festes und umlaufendes Kapital), über das Verhältnis von eigenen zu fremden Mitteln, über die Art der Kapitalsverwendung, die Größe des Umsatzes, Erfolgsquellen, Gliede-

1) Da der Nutzen einer rationellen Buchhaltungsorganisation nicht so sinnfällig in die Augen springt, so wird die Bedeutung der Buchhaltung oft unterschätzt. Soll in einer Unternehmung an Arbeitskosten gespart werden, so beginnt man damit gerne beim Rechnungswesen. Wo ein Buchhalter neben einem Kassier beschäftigt wird, erhält letzterer öfters ein höheres Gehalt. Eine treffende Bemerkung enthält der XIV. Geschäftsbericht der Schweizerischen Treuhandgesellschaft (1920): »Die sachgemäß ausgeführten und durchgreifenden Revisionen werden in Zeiten aufsteigender Konjunktur oft unterschätzt und für unproduktiv gehalten, bei sinkender Konjunktur stellt sich dann — allerdings zu spät — die Erkenntnis ihrer Notwendigkeit bald wieder ein. Diese Erfahrung hat auch gegenwärtig unsere Revisionsabteilung des öftern gemacht.«

2) Die einfache Buchhaltung wird von vielen Autoren als »systemlos« bezeichnet, als »willkürliche Rechnerei«. Es rührt dies von der verschiedenen Auffassung des Begriffes »System« her. Auch die einfache Buchhaltung kann planmäßig aufgebaut sein; sie kann z. B. eine systematische Verrechnung aller Vermögensbestände enthalten. Neben dem doppischen System bestehen zudem noch die kameralistischen Systeme.

rung der Kosten, Verhältnis zwischen Brutto- und Nettogewinn, Schuld- und Forderungsverhältnisse usw.

Obwohl die doppelte Buchhaltung zuerst in kaufmännischen Geschäften aufkam, so erfuhr sie in jüngster Zeit ihre minutiöseste Ausbildung in andern Erwerbsbetrieben: kaufmännischen Hilfsgewerben (Banken, Versicherungsanstalten) und industriellen Betrieben. In letztern sind die Anforderungen, die an die doppelte Buchhaltung gestellt werden, besonders groß, da neben der kaufmännischen Buchführung eine Betriebs- oder technische oder Kostenbuchführung notwendig ist, welche die einzelnen Phasen der allmählichen Wertbildung des Produktionsprozesses aufzuzeichnen hat. Indem sie die Betriebskosten und Leistungen der einzelnen Produktionszweige und die gesamten Gestehungskosten der produzierten Güter nachweist, wird sie zum Prüfstein der Betriebseinrichtungen und zur Grundlage der industriellen Preiskalkulation.

Je nach der Art des Betriebes hat die Buchhaltung noch auf eine Menge weiterer Fragen Antwort zu geben. Sie alle aufzuzählen wäre an dieser Stelle nicht gut möglich. Die Buchhaltung liefert ferner der Kalkulation und Statistik zur weiteren Verarbeitung den Großteil des nötigen Zahlenmaterials, auf dessen Grundlage eine Masse wertvoller Feststellungen gemacht werden, wie z. B. die Rentabilität des Unternehmens und der einzelnen Betriebszweige, Verhältnis zwischen Arbeitszeit und Arbeitsleistung, feste (eiserne) Unkosten und schwankende, Selbstkostenpreis, Verkaufspreis, Umsatzgeschwindigkeit der Waren usw. Die Buchhaltung liefert gleichsam ein Röntgenbild der Unternehmung. Sie vermag auch Licht und Schatten auf die Zukunft der Unternehmung zu werfen und ist ein Quell ständiger Anregung zu Verbesserungen, besonders organisatorischer Natur, mit anderen Worten, ein Mittel zur Rationalisierung des Betriebes.

In der *Konsum-(Aufwand-)wirtschaft* spielt die Buchhaltung eine bescheidenere Rolle. Zwar steht ihre Bedeutung bei den öffentlichen Aufwandwirtschaften den privaten Erwerbswirtschaften nicht stark nach. Meist ist die Buchführung der öffentlichen Haushalte durch gesetzliche Vorschriften normiert. Sie ist vorzugsweise eine Kassenrechnung und ihre Existenzberechtigung liegt vor allem darin, daß sie ein notwendiges Kontrollinstrument für die Verwaltung öffentlichen Gutes ist, denn überall, wo Güter fremden Händen anvertraut werden müssen, wird die Buchhaltung eine

unentbehrliche Einrichtung zur Vermögens- und Gebarungskontrolle. Notwendig ist sie auch insofern, als gestützt auf ihre Ergebnisse die Aufstellung des Budgets ermöglicht wird, welches das finanzielle Gebaren der nächsten Verwaltungsperiode nach approximativen Schätzungen wertmäßig zum Ausdruck bringt (s. auch S. 191 ff.).

Anders liegen die Verhältnisse beim privaten Haushalt, wie bereits erwähnt wurde. Weil die Buchführung im privaten Haushalt wohl nützlich, nicht aber unter allen Umständen eine wirtschaftliche Notwendigkeit ist, ist ihre Entwicklung am wenigsten gefördert worden. Die theoretischen Bearbeitungen dieses Gegenstandes beschränken sich zumeist auf Weisungen, wie der Verbrauch für die Lebenshaltung dem Einkommen am besten anzupassen sei und enthalten hauptsächlich Vorschläge zur zweckmäßigen Rubrizierung des Verbrauches. Inventar und Bestände-rechnung, mit Ausnahme des Kassabestandes, fehlen meist ganz. Es ergibt sich oft die eigenartige Situation, daß wohl die kleinsten Ausgaben für den Verbrauch, manche große und ungewöhnliche Ausgänge, z. B. für Anschaffung von Möbeln, nicht gebucht werden. Eine solche primitive Aufwands-(Kosten-)buchführung kann ihren Zweck, den jeweiligen Zustand einer Wirtschaft darzustellen und zu kontrollieren, nur unvollkommen erfüllen. Ihr Nutzen liegt darin, daß die vorhandenen Barmittel kontrolliert werden und an Hand der Ausgaben der Wirtschaftsplan für das nächste Wirtschaftsjahr aufgestellt werden kann. Außerdem dient sie, wie jede Buchhaltung, zur Unterstützung des Gedächtnisses (Tagebuch). Eine regelmäßige Aufzeichnung der Ausgaben (Aufwandsrechnung) und die Vergleichung der einzelnen Posten mit den entsprechenden Budgetposten und Aufwendungen der Vorjahre fördert zudem den Spartrieb der Hauswirte und trägt zur Sicherung des ökonomischen Gleichgewichts bei. Daß das Schwergewicht der Haushaltbuchführung in der Verbrauchsrechnung liegt, entspricht durchaus dem wirtschaftlichen Grundsatz aller Konsumwirtschaften: Erreichung des Zweckes (Bedürfnisbefriedigung) mit dem geringsten Aufwand. Eine eigentliche Reinvermögens- und Erfolgsrechnung findet sich in den Haushaltungsbüchern selten. Die Veränderungen des Reinvermögens werden ab und zu durch Vergleich zweier aufeinanderfolgender Inventare bestimmt, wobei das Hausmobiliar oft weggelassen wird, vielleicht darum, weil der Gebrauchswert von Haushaltungsgegenständen allzu stark vom Tauschwert abweichen kann. Ein alt ererbtes Familienstück widerstrebt z. B. der Quantifizierung

in Geldrechnungseinheiten. Der Gebrauchswert als subjektiv-psychische Tatsache verträgt den objektiv-quantitativen (numerischen) Ausdruck nicht. Zahlen dienen in erster Linie als Quantitätsmesser, versagen aber leicht als Maß von Qualitäten und Werten. Die Erfolgsrechnung eines privaten Haushalts muß notwendig unvollständig bleiben, weil der wirtschaftliche Ertrag einer reinen Konsumwirtschaft psychischer Natur ist, in möglichst großer Bedarfsbefriedigung, in Genuß besteht, der nicht rechnungsmäßig erfaßt werden kann. Freilich kann dennoch von einem hauswirtschaftlichen Geldertrag gesprochen werden, der durch Nichtverbrauch (Ersparen) von Einkommen, durch weises Haushalten mit den vorhandenen Mitteln entsteht (Sparerfolg).

Gleichgültig, in welcher Art von Einzelwirtschaft wir auch die Leistungen der Buchhaltung verfolgen, wir kommen stets zu denselben generellen Ergebnissen. Alle ihre einzelnen Funktionen mit Einschluß der Kontrolle lassen sich unter den Begriff der Ordnung subsumieren. — Um ihre Aufgaben erfüllen zu können, muß die Buchhaltung notwendig eine Wertverrechnung sein, zu der ergänzend eine Mengenverrechnung hinzutritt. Erst die Wertverrechnung macht sie zu einem spezifisch ökonomischen Instrument. Der zahlenmäßige Wert bringt das für wirtschaftliche Zwecke zu Erstrebende in die richtig schätzende Ordnung. Bewerten ist in gewissem Sinne nichts anderes, als eine Skala zur Feststellung der Bedeutung der Dinge, die diese für uns haben, also sie nach ihrer Wertschätzung *ordnen*. Die Ordnungsfunktion erscheint mir als ihre wirtschaftliche Grundfunktion. Die Buchhaltung leistet uns Dienste, indem sie die Ordnung in die wirtschaftlichen Dinge bringt. Ordnung in die innerwirtschaftlichen Verhältnisse, Ordnung in die Beziehungen der Einzelwirtschaften. »Ordnung und Klarheit vermehrt die Lust zu sparen und zu erwerben. Ein Mensch, der übel haushält, befindet sich in der Dunkelheit sehr wohl; er mag die Posten nicht gerne zusammenrechnen, die er schuldig ist. Dagegen kann einem guten Wirte nichts angenehmer sein, als alle Tage die Summe seines wachsenden Glückes zu prüfen« (zitiert durch Sombart aus Goethes »Wilhelm Meisters Wanderjahre«).

Die von der Buchhaltung als wirtschaftlicher Hilfstätigkeit erfüllten Aufgaben werden insofern auch *volkswirtschaftlich bedeutungsvoll*, als sie die Stellung der Einzelwirtschaften als Glieder einer Volkswirtschaft berühren. Wenn beispielsweise die Buchhaltung dem

Unternehmer eine wirkliche Handhabe zur Kontrollierung seiner Zahlungsfähigkeit bietet, so können durch Vermeidung des finanziellen Zusammenbruchs störende oder gar verhängnisvolle Wirkungen auf andere Wirtschaften verhütet oder wenigstens gemildert werden. Das Gedeihen einer Volkswirtschaft hängt wesentlich ab von der Solidität der einzelwirtschaftlichen Beziehungen. Die Buchhaltung trägt also nicht nur zur Stabilisierung der Einzelwirtschaften bei, sondern auch zur Erhaltung des volkswirtschaftlichen Gleichgewichts. Ganz allgemein können wir sagen, daß eine Einrichtung, deren Nützlichkeit für den einzelnen Wirtschafter erwiesen ist und die ernstlich auch nicht den Interessen anderer Wirtschaftssubjekte zuwiderläuft, kaum der Gesamtheit zum Schaden gereichen kann. Dadurch, daß die Buchhaltung die Wirtschaftlichkeit der Einzelwirtschaften fördert, trägt sie auch zum Gedeihen eines ganzen Wirtschaftsvolkes bei. Einzel- und Gesamtinteresse stehen sich hier nicht entgegen, sondern decken sich fast vollkommen[1]). Wenn auch die Buchhaltung ihr Dasein vornehmlich egoistischen Motiven verdankt, so erfüllt sie dennoch eminent soziale Funktionen, die wir auf ihre ökonomische Wirkung hin untersuchen wollen. Ordnung in der Volkswirtschaft ist auf die Dauer nur bei geordneten einzelwirtschaftlichen Verhältnissen möglich. Daher kommt in dieser Hinsicht der Buchhaltung sozialwirtschaftliche Bedeutung zu. Sie ordnet die Beziehungen zwischen den Wirtschaftern untereinander und zum Fiskus, fördert den reibungslosen Verkehr, indem sie »Mein« und »Dein« reinlich auseinanderhält. Sie ist ein wertvolles Beweismittel bei Streitfällen und verhilft dem Rechte, zur Geltung zu kommen. Indem sie Streitigkeiten vorbeugt und bei Prozessen die Feststellung des juristischen Tatbestandes erleichtert, wird sie gleichsam zur vorsorglichen (freiwilligen) Rechtspflege und verhütet unnötige Verschleuderung wirtschaftlicher Kräfte.

Es können nun kaum mehr Zweifel darüber bestehen, daß der Buchhaltung in der privatkapitalistischen Wirtschaftsordnung eine überragende Bedeutung zukommt. Der Kapitalismus wäre ohne systematische Buchführung nicht denkbar, beide verhalten sich zueinander wie Form und Inhalt. Sombart äußert sich darüber in seinem Werke »Der moderne Kapitalismus« in folgender Weise:

1) Ich wüßte nur wenige Fälle, in denen die Buchhaltung den Interessen der Gesamtheit entgegengesetzt ist: die Buchhaltung als Mittel zur Steuerhinterziehung und als Mittel zu doloser Kreditverschaffung. Ob jedoch eine wissentlich gefälschte Buchhaltung als Buchhaltung gelten kann, wäre noch zu diskutieren.

»Man kann schlechthin Kapitalismus ohne doppelte Buchhaltung nicht denken . . . . . Und man kann im Zweifel sein, ob sich der Kapitalismus in der doppelten Buchhaltung ein Werkzeug, um seine Kräfte zu betätigen, geschaffen oder ob die doppelte Buchhaltung erst den Kapitalismus aus ihrem Geiste geboren habe.« Ich glaube, daß hier ein Spiel kontinuierlicher Beeinflussung zwischen Wirtschaftssystem und Buchungssystem stattgefunden hat und es müßig ist, nach dem Primat der Entstehung zu fragen. Dagegen sind sicherlich erst durch die systematische Buchhaltung Möglichkeiten geschaffen und Anregungen gegeben worden, um die dem kapitalistischen Wirtschaftssystem innewohnenden Ideen zur vollen Entfaltung zu bringen: das sind nach Sombart die Erwerbsidee und der ökonomische Rationalismus. Die Erwerbsidee tritt in der doppelten Buchhaltung insofern in Erscheinung, als durch sie der Erfolg im einzelnen und als Gesamtsumme nachgewiesen wird. Der Gedanke der Rationalisierung kann erst zur Durchführung gelangen, wenn wirtschaftliche Vorgänge in Ziffern als Wertsymbole ihren Niederschlag finden; denn nur durch das zahlenmäßige Bild können wir exakte Vergleiche über Nutzen und Kosten unserer technisch-ökonomischen Verbesserungen anstellen.

Die Buchhaltung erweist sich als ein Werkzeug der Einzelwirtschaft und kam in der kaufmännisch betriebenen Erwerbswirtschaft zur höchsten Entwicklung. Läßt sich die Buchhaltung auch für volkswirtschaftliche Zwecke verwenden? Die Schwierigkeit liegt hier nicht nur in der außerordentlichen Größe der Aufgabe. *Eine einheitliche Wirtschaftsführung,* welche der Buchhaltung von ihren Handlungen Kenntnis geben könnte, *besteht hier nicht.* Der etwaige volkswirtschaftliche Buchhalter steht in den Diensten des Wirtschaftspolitikers, der durch eine zahlenmäßige Feststellung gewisser Ergebnisse der Wirtschaft entweder seine wirtschaftspolitischen Maßnahmen einer Kontrolle unterwerfen oder sich allererst die Grundlagen für sein Vorgehen verschaffen will. Die Unterlagen für die Buchungen müssen durch Beobachtung der betreffenden Zustände und Vorgänge in den Einzelwirtschaften gewonnen werden. Da es sich um die Vorbereitung von Massenbeobachtungen handelt, so ist volkswirtschaftliche Buchführung nichts anderes, als ein Teil nationaler Wirtschaftsstatistik [1]), insbesondere Vermögensstatistik und der Ausdruck »volkswirtschaftliche Buch-

1) Schon Roscher nannte die Statistik, jedoch mit Unrecht, Buchführung der Nationen.

führung« ist nur ein anschauliches Bild. Die Buchhaltungsschemen, speziell die Konten, eignen sich auch für die Darstellung volkswirtschaftlicher Vorgänge. Die ersten Versuche, die damit gemacht wurden, stammen von den Merkantilisten, welche die Veränderungen des nationalen Vermögens, verursacht durch die Ein- und Ausgänge der Handelswaren, sowie die entsprechenden Geldbewegungen zu erfassen unternahmen. Doch alle bisherigen Bemühungen der Wirtschaftspolitiker und Statistiker um die Aufstellung von volkswirtschaftlichen Bilanzen sind außerordentlich unvollständig und ungenau geblieben. Nur wenn man an die Stelle des freien Verkehrs von Land zu Land den planmäßig gebundenen Verkehr des geschlossenen »Handelsstaates« in Fichtes Sinne setzen könnte, wäre es vielleicht möglich, eine volkswirtschaftliche Buchhaltung zu führen. Politisch-wirtschaftliche Organisation und Buchführung hängen eben aufs engste zusammen. Es zeigt sich, daß in einem Staate mit individualistischer Wirtschaftsordnung von volkswirtschaftlicher Buchführung in strengstem Sinne nicht die Rede sein kann, sondern nur von einer staatswirtschaftlichen Buchführung. Es fehlt der vorwiegend individualistisch orientierten Volkswirtschaft das Erfordernis der Planmäßigkeit, die der Einzelwirtschaft mehr oder weniger immanent ist. In einer individualistischen Wirtschaftsordnung gibt es im Grunde keine bewußte volkswirtschaftliche Zielstrebigkeit, sondern nur einzelwirtschaftliche. Die auf dem Prinzip der freien Konkurrenz beruhende Volkswirtschaft ist keine Wirtschaft mit bewußt eigenen Zwecken. Dagegen müßte eine sozialistische Wirtschaftsordnung, sollte sie auf die Dauer bestehen können, vor allem eine nach einheitlichem Willen vollzogene Planwirtschaft sein. Auch die Buchführung setzt stets einen einheitlichen Wirtschaftswillen voraus. Nur in der Einzelwirtschaft zeitigt die Geldrechnung einigermaßen exakte, zuverlässige Ergebnisse. Damit soll nicht gesagt werden, daß sie im volkswirtschaftlichen Prozesse ihren Sinn ganz und gar verliert. Leicht kann aber eine Erweiterung des Anwendungsgebietes der Geldrechnung zu Mißgriffen führen. Sie versagt schon, wenn man an ihrer Hand einwandfreie Schätzungen des Volksvermögens und des Nationaleinkommens vornehmen, oder mit ihr den Wert von Gütern feststellen will, die außerhalb des Tauschverkehrs stehen, wie etwa beim Versuch, die Menschenverluste durch Auswanderung oder durch Krieg in Geld zu bewerten, oder die durch einen Sanatoriumsaufenthalt wiedergewonnene Arbeitskraft von Tuber-

kulosen in Geld zu schätzen. Ist der Wert einfacher Geldrechnung über volkswirtschaftliche Vorgänge im allgemeinen problematisch, so ist es derjenige ihrer kontenmäßigen Wertverrechnung im besonderen.

Eine retrospektive Betrachtung ist gleichfalls von Interesse, bei der die wachsende Bedeutung der Buchhaltung in den sich aufeinanderfolgenden Wirtschaftsstufen, Epochen und Ordnungen verfolgt wird; eine dankbare Aufgabe der Geschichtsforschung. Wo setzte vermutlich die Entwicklung der Buchhaltung ein? Auf der Wirtschaftsstufe reiner Naturalwirtschaft wilder und halbwilder Stämme ohne bedeutenden Tauschverkehr konnte sich die Buchhaltung schon infolge der niederen Kulturstufe schwerlich entwickeln. Der primitive Mensch wird von den Ethnographen als stumpfsinnig, gleichgültig und träge geschildert, dem jede vorsorgliche Bemühung zur Befriedigung zukünftiger Bedürfnisse widerstrebt. Damit eine, wenn auch noch so primitive Buchhaltung, entstehen kann, muß sich im Tauschverkehr ein allgemeines Tauschmittel gebildet haben, das als Preismaß dienen kann, und eine bestimmte Kulturstufe erreicht sein, in der man mit den Fertigkeiten des Zählens, Rechnens und Schreibens vertraut ist. Zwar könnte schon in einer isolierten Wirtschaft (geschlossenen Hauswirtschaft) eine primitive Buchführung (naturale Mengenverrechnung) gewisse Aufgaben erfüllen, in der kein allgemeines Tauschmittel als Rechnungseinheit dient, wenn ein vorsorglicher Naturalwirt Bedarf, Vorrat und Verbrauch gewisser knapper Bedarfsgüter durch Aufzeichnungen (Kerben usw.) mengenmäßig überwachen wollte. Die tauschlose Wirtschaft (Hauswirtschaft) und die naturale Tauschwirtschaft kannte wohl Werte, aber nicht eine Werteinheit. Es konnten in ihnen wohl äußere Maßeinheiten bestehen, aber keine abstrakte Werteinheit. Eine eigentliche Buchführung (Wertverrechnung) kann sich aber nur in einer Geldwirtschaft ausbilden, denn Geld ist das vollkommenste wirtschaftliche Rechnungsmittel, das wir kennen. Je mehr sich die Einzelwirtschaften und ihre gegenseitigen Beziehungen vermannigfältigten, desto größere Anforderungen wurden an die Buchhaltung gestellt. So reihte sich nach und nach Funktion an Funktion, die schließlich alle zusammen am ehesten von der doppelten Buchhaltung erfüllt wurden. Dabei ist die Bedeutung der einzelnen Funktionen nicht immer dieselbe geblieben. So konnte man erst in jüngster Zeit, bei der rapiden Ausdehnung des Effektenkapitalismus beobachten, wie

bei den Aktiengesellschaften auf die Feststellung des Gewinnes immer größeres Gewicht gelegt wurde, als auf die Vermögensgröße, da für die Anteilseigner an Sachfirmen das Ertragsinteresse jedes andere überragt.

Bis hierher war nur von den geschichtlich gegebenen Wirtschaftsordnungen die Rede. Zur Ergänzung wären noch einige Bemerkungen über erdachte Wirtschaftsordnungen zu machen, von denen eine als die Fortsetzung [1]) der heutigen privatkapitalistischen Wirtschaftsordnung betrachtet wird. Das ist die sozialistische, deren Verwirklichung einen klaren und sorgfältig ausgearbeiteten Wirtschaftsplan voraussetzt. Die Bedeutung der Buchhaltung in einer sozialistischen Wirtschaftsordnung habe ich leichthin schon bei der Besprechung von Solvays Comptabilisme gestreift.

Das große Problem der Gestaltung des Verrechnungswesens kommt den Sozialisten erst heute recht zum Bewußtsein, da die Ereignisse der letzten Jahre in einigen Ländern die Durchführung ihres Vergesellschaftungsprogrammes in unmittelbare Nähe gerückt haben. In den Schriften Lenins und anderer russischer Sozialisten taucht nach L. Mises immer wieder der Gedanke auf, die nächste und dringendste Aufgabe des russischen Kommunismus bilde die Organisation der Rechnungslegung und der Kontrolle in den Betrieben, aus denen bereits die Kapitalisten expropriiert wurden, sowie in allen übrigen Wirtschaftsbetrieben. Soviel scheint festzustehen, daß bei jedem entwickelteren Wirtschaftssystem, insbesondere bei einem sozialistischen, keine Wirtschaftsführung ohne Wirtschaftsrechnung [2]) möglich ist. Eine sozialistische Wirtschaftsordnung hat eine weitestgehende Rationalisierung in verstärktem Maße notwendig, um den Produktionsausfall, der durch die Lähmung des individuellen Erwerbstriebes (Selbst-

1) Unter dieser Annahme kann eine sozialisierte Wirtschaft unmöglich naturalwirtschaftlich sein, da dies einem Rückfall auf frühere Wirtschaftsstufen gleichkäme. Es gibt natürlich auch primitive kommunistische Gemeinschaften (Familiengemeinschaften, Glaubens-, Liebeskommunismus, Brüderschaften usw.), die mit reiner Naturalrechnung auskommen können oder auf Grund unmittelbar gefühlter Solidarität gar rechnungsfremd sind. Es soll hier jedoch nur vom modern gedachten Sozialismus die Rede sein.

2) Es ist aber kaum möglich, die Geldrechnung in der sozialistischen Wirtschaft durch die Naturalrechnung zu ersetzen. »Die Naturalrechnung kann in der verkehrslosen Wirtschaft immer nur die genußreifen Güter erfassen, sie versagt vollkommen bei allen Gütern höherer Ordnung. Sobald man die freie Geldpreisbildung der Güter höherer Ordnung aufgibt, hat man rationelle Produktion überhaupt unmöglich gemacht« (Mises).

interesse) verursacht wird, einigermaßen auszugleichen. Die Buchhaltung ist zugleich eine Voraussetzung und ein Mittel der Rationalisierung in der sozialistischen Planwirtschaft. Eine der Funktionen der Buchhaltung würde in ihr erhöhte Bedeutung erhalten: die Kontrollfunktion, die bereits von gewissen italienischen Buchhaltungsschriftstellern [1]) in das richtige Licht gestellt wird. Es mag angehen, daß ein kleiner Unternehmer, der entweder allein oder mit Familienangehörigen oder wenigen fremden Leuten arbeitet und infolgedessen seinen Betrieb ganz übersieht, die Buchhaltung entbehren kann; denn nichts verleiht schärfere Augen als das Selbstinteresse. Wo aber das eigene Interesse fehlt, und wirtschaftliche Werte den Händen fremder Leute anvertraut werden müssen — und dies trifft völlig zu bei der sozialistischen Wirtschaftsordnung —, da ist eine strenge Kontrolle des gemeinwirtschaftlichen Eigentums (Gesellschaftsvermögen oder Sozialkapital) notwendig, sollen die Werte der Gesamtheit erhalten bleiben.

So nebensächlich das Problem der Verrechnungstechnik, überhaupt jeglicher Wirtschaftsrechnung, für die Idee des Sozialismus auf den ersten Blick zu sein scheint, bei der Verwirklichung des Sozialismus drängt sich dieses technische Problem um so stärker auf. Zwei Einwendungen werden in dieser Hinsicht gegen die sozialistische Wirtschaftsordnung hauptsächlich gemacht: 1. Die Größe des wirtschaftlichen Rechnungs- und Verrechnungsapparates absorbiert zu viel Arbeitskraft. Eine buchbare Volkswirtschaft scheint nur möglich auf Kosten der Bedürfnisbefriedigung. 2. Durch Ausschaltung der freien Austausche und der Preisbildung des Marktes werden die Grundlagen der Wirtschaftsrechnung beseitigt [2]). Kann der Sozialismus an diesen Hindernissen technischer Natur scheitern? Die Frage ist schwer zu beantworten und ihre Diskussion würde uns zu weit von unserm eigentlichen Thema entfernen. Wer aus ethischen oder ideellen Gründen für den Sozialismus eintritt (Gesinnungssozialismus), wird sich dadurch in seinem Bestreben nicht beeinflussen lassen, da er sich sagen wird: Wo ein Wille ist, da ist auch ein

1) z. B. Besta.

2) L. Mises geht in seiner Kritik des Sozialismus so weit, zu behaupten, daß Sozialismus der »Aufhebung der Rationalität der Wirtschaft« gleichkomme: »Im sozialistischen Gemeinwesen kann es, da die Durchführung der Wirtschaftsrechnung unmöglich ist, überhaupt keine Wirtschaft in unserm Sinne geben«.

Weg. Ein Ausweg wurde bis heute gesucht: die Ersetzung der Geldrechnung durch die Arbeitsrechnung. Der Verwendbarkeit der Arbeit für die Wertrechnung eines sozialistischen Gemeinwesens stehen jedoch große Schwierigkeiten entgegen, die letzten Endes auf die Unvollkommenheit der menschlichen Natur zurückzuführen sind.

Bei der Feststellung der Bedeutung der Buchhaltung stießen wir mehr als einmal auf die *Grenzen ihrer Verwendungs- und Leistungsfähigkeit*. Erstere wird durch das Wirtschaftssystem bestimmt, letztere ist in der Unvollkommenheit der Buchungsmethoden selbst begründet. Wir haben gesehen, daß von volkswirtschaftlicher Buchführung in der freien und halbfreien Verkehrswirtschaft nicht gesprochen werden kann. Auch die Buchhaltung in einer gänzlich sozialisierten Gesellschaft, in der man mit dem Verschwinden effektiver Preise rechnet, ist zum mindesten problematisch. Rückwärtsschauend ersehen wir, daß die Buchhaltung als Wertverrechnung nur bei geldwirtschaftlicher Verfassung möglich ist.

Auch innerwirtschaftlich hat die Buchhaltung Schranken technischer und wirtschaftlich-psychologischer Natur. Um nur ein Beispiel zu nennen: Die Buchhaltung dient als Kontrollinstrument und doch kann sie bei Veruntreuung von Wertgegenständen durch Angestellte versagen, da in der Buchhalterei keine Wertgegenstände ruhen. Damit die Buchhaltung den erwarteten Anforderungen genügen kann, müssen noch eine Anzahl weiterer Bedingungen hinzutreten. Die zutage tretenden betriebstechnischen Mängel liegen nicht immer einzig an der Buchhaltungsorganisation, sondern sind öfters bei andern Betriebseinrichtungen oder beim Menschen selbst zu suchen, der die organisatorischen Hilfsmittel seines Betriebes nicht rationell zu gebrauchen weiß. Letzten Endes wird stets das ökonomische Prinzip als beherrschender Leitgedanke darüber entscheiden, ob die Buchhaltung ihre Aufgaben erfüllt, und wenn ihr Nutzen nicht den Erwartungen entspricht, so wird sie entweder rücksichtslos geopfert oder es werden Mittel und Wege gesucht, um sie zu verbessern.

Es geschah nicht ohne Absicht, wenn ich bis jetzt die Frage nach der »Produktivität« (Ergiebigkeit) der Buchhaltung vermied und es vorzog, von Dienstleistungen, Nutzen usw. der Buchhaltung zu sprechen. Nachdem nun der Nachweis erbracht wurde, daß die Buchhaltung wirtschaftliche Bedeutung besitzt, soll noch

diese letzte Frage angeschnitten werden. Der Begriff der Produktivität spielt in der noch heute herrschenden Lehre von den Produktionsfaktoren, besonders in der technisch-materialistischen Wirtschaftstheorie, eine so gewichtige Rolle, daß wir ihn unmöglich umgehen können. Die materialistische Lehre ist objektivistisch und will die Wirtschaft durch ihr materielles Objekt, die wirtschaftlichen Güter erklären, im Gegensatz zur subjektivistischen Lehre, die von den individuellen Nutzen- und Kostenerwägungen der Wirtschaftssubjekte ausgeht. Letztere ist ihrem Charakter nach psychologisch, erstere könnte man als materialistisch-technische Oekonomik bezeichnen, da sie eingehend die technischen Vorgänge der Produktion studiert und den Ertrag als Gütermenge auffaßt. Zu dieser Anschauung bekannte sich jedenfalls auch Léon Say, wenn er sagt: »La comptabilité ne crée pas de la richesse«. Jeder Versuch, eine Brücke zwischen materialistischer und subjektivistischer Lehre zu schlagen, ist bis heute stets mißlungen. Die beiden Lehrmeinungen scheinen sich bis heute unversöhnlich gegenüberzustehen [1]).

Die Lehre von den Produktionsfaktoren hat dann in der Folgezeit eine sich stets erweiternde Fassung erhalten, so daß man den Begriff der Produktionsfaktoren durch denjenigen der »produktiven Dienste« ersetzte und somit auch die Produktivität immaterieller Leistungen anerkannte. Auch neue Produktionsfaktoren wurden von Zeit zu Zeit »gefunden«, z. B. die technische Idee, die Organisation usw., die sich aber stets auf einen der drei Grundfaktoren Natur (Boden), Arbeit, Kapital zurückführen lassen. Nach diesem erweiterten Produktivitätsbegriff ist auch die Buchhaltung ein Produktionsfaktor, da darunter jede mensch-

1) In letzter Stunde kommt mir noch eine Abhandlung von Dr. Karl Muhs (»Materielle und psychische Wirtschaftsauffassung«, Jena 1921) zu Gesichte, die den Zwiespalt zwischen objektivistischer und subjektivistischer, materieller und psychischer Auffassung der ökonomischen Erscheinungen zu beseitigen sucht. Inwieweit dem Verfasser eine befriedigende Lösung gelungen ist, kann hier nicht erörtert werden. Zum mindesten stellt die Arbeit einen nicht hoch genug einzuschätzenden Versuch dar, der Lösung näherzukommen. Um eine befriedigende Erklärung wirtschaftlicher Erscheinungen zu erreichen, müssen die materielle und die psychische Komponente der Wirtschaft zusammengeführt werden. Mit Recht sagt der Verfasser im Vorwort, die wirtschaftswissenschaftliche Forschung habe ergeben, daß das Wirtschaften einesteils erkennbar mit den materiellen Handlungen, mit der realen Ausgestaltung des Daseins für die Zwecke der Lebensführung verbunden sei; anderseits habe die Forschung eindringlich darauf hingewiesen, daß Ursache und letzte Ziele des Wirtschaftens durch und durch subjektiv geartet seien.

liche Tätigkeit zu subsumieren ist, die bei der Herstellung eines Produktes mitwirkt, also nicht nur die Handarbeit, sondern auch die bei der Produktion beteiligte, erfindende, leitende, ordnende und kontrollierende Geistestätigkeit. Die Buchhaltung ist gleichsam ein indirekter Produktionsfaktor, da sie zwar nicht die Masse der Produkte erhöht, aber dennoch zur Sicherung eines möglichst großen Produktionsertrages beiträgt.

Die Buchhaltung ist dem aktiven (persönlichen) Produktionsfaktor Arbeit zuzuzählen und zwar in doppelter Hinsicht, einmal als fortlaufende, vornehmlich geistige Tätigkeit und zweitens als aufgespeicherte Arbeit in der Form einer technischen Idee, nach der das Rechnungswesen rationell organisiert werden kann. Diese technische Idee zur zweckmäßigen Ausgestaltung des Rechnungswesens kann gleichsam »geistiges Kapital« werden und unter Erfinderschutz gestellt, Tauschwert erhalten. Wenn irgendeine patentierte Form der Buchhaltung vom »Erfinder« den Geschäftsleuten gegen Entgelt zum Gebrauch überlassen wird, so verkauft derselbe nicht nur das linierte Papier, sondern überläßt dem Erwerber vor allem seine Ideen zur praktischen Ausnützung. Natürlich ist die Tauschfähigkeit der Buchhaltung als wirtschaftliches Gut sehr beschränkt, da die Buchhaltung heute keine »geheime Kunst« mehr ist, sondern ihre Kenntnis bis zu einem gewissen Grade Gemeingut geworden und jedem Wissensdurstigen in Lehrkursen und durch Lehrbücher leicht zugänglich ist. Als wirtschaftliches Gut ist sie den Gütern höherer Ordnung (Produktionsmittel) zuzuzählen.

Diese sog. objektive oder volkswirtschaftliche Betrachtung der Wirtschaft ist vorwiegend technisch-materialistisch und für eine rein wirtschaftliche Erklärung der Erscheinungen ungenügend, da sie Wirtschaften mit Produzieren verwechselt. Was wir bei dieser technisch-ökonomischen Betrachtung Produktionsfaktoren nennen, sind vom Standpunkte des Wirtschafters Mittel zum Wirtschaften (einzelwirtschaftlicher Gesichtpunkt), die als Kosten, Aufwendungen dem zu erwartenden Ertrage gegenübergestellt werden, der nicht als Produktenmenge, sondern, bei unserer geldwirtschaftlichen Verfassung, in der Erwerbswirtschaft als Geldertrag und bei der Konsumwirtschaft in Bedarfsbefriedigung, Genuß besteht. Die Buchhaltung ist in der Erwerbswirtschaft Kostenelement, das in Geld bewertet wird, und im privaten Haushalte ist sie Arbeitsmühe, durch welche die möglichst rationelle

Verwendung des Einkommens zur Befriedigung der individuellen Bedürfnisse gesichert werden soll.

3. Hat die Buchhaltungslehre wissenschaftlichen Charakter?

Wenn vorerst die Objekte der Buchhaltungslehre und der Sozialökonomik auf ihre Aehnlichkeit hin geprüft wurden, so wurde damit stillschweigend vorausgesetzt, daß die beiden Disziplinen wissenschaftlichen Charakter tragen, denn nur eine Wissenschaft (im weitesten Sinne) kann einen Forschungsgegenstand haben. Buchhaltungslehre und Sozialökonomik sind beide unter einheitlichen Gesichtspunkten zusammengefaßte Erkenntnisse und Ideen und nur an einer Eigenschaft, die beiden Disziplinen innewohnt, vergleichbar. Das wichtigste Merkmal, das beiden gemeinsam und Voraussetzung für ihre Vergleichbarkeit ist, ist ihre *Wissenschaftlichkeit.* Da die Wissenschaftlichkeit ein sehr vieldeutiger Begriff ist, bedarf er noch der genauen Umschreibung.

Buchhaltungslehre und Sozialökonomik bestehen beide aus einer Summe gleichartiger Kenntnisse und Erkenntnisse, aus mehr oder weniger einheitlichem Wissen. Für einheitlich geordnetes Wissen sind verschiedene Bezeichnungen gebräuchlich. Je nach unserer Wertschätzung sprechen wir von »Kunde« (z. B. Haushaltungskunde, Buchhaltungskunde, Wirtschaftskunde, Rechtskunde), »Lehre« oder »Wissenschaft« (Wirtschaftswissenschaft, Rechtswissenschaft usw., nicht aber von Haushaltungswissenschaft). Kunde bedeutet ganz einfach zusammengefaßtes, meist praktisches Wissen (z. B. Haushaltungskunde, Materialkunde), ohne gelehrten, doktrinären Einschlag (am ehesten noch bei der Erdkunde vorhanden). Lehre bedeutet schon mehr und ist wissenschaftlicher und oft nur ein bescheidener Ausdruck für Wissenschaft selbst (z. B. Rechtslehre, Gesellschaftslehre), manchmal mit einer leisen Betonung des Lehrhaften, Pädagogischen (typisch: Anstandslehre, Sittenlehre, Kirchenlehre, Erziehungslehre). Bezeichnen wir eine Summe von Kenntnissen als Wissenschaft, so verbinden wir damit bestimmte Vorstellungen von strenger Ordnung, Exaktheit, Kompliziertheit der Probleme usf., die insgesamt nicht in einem einzigen Satze charakterisiert werden können. Von den Vertretern eines Faches, die sich Wissenschafter nennen, verlangen wir gewissermaßen Kraftproben ihres Könnens, »wissenschaftliche« Leistungen, die von andern wissenschaftlichen Kreisen als solche anerkannt werden. Je nach den vorgesteckten Zielen, je nach dem Selbstver-

trauen oder der Bescheidenheit der Fachvertreter wird nun ein bestimmter Komplex menschlichen Wissens Kunde, Lehre oder Wissenschaft genannt. Scheinen diese drei Ausdrücke nicht gut genug zu sein, so spricht man keck von Philosophie[1]). Für das Buchhaltungswissen bedient man sich aller vier Ausdrücke, wobei oft eine »Buchhaltungskunde« inhaltlich mehr bietet als eine »Buchhaltungswissenschaft« genannte Abhandlung. Noch lieber verzichtet man aber in der Buchhaltungsliteratur auf die Qualifizierung des Buchhaltungswissens und spricht kurzweg von Buchhaltung, wodurch das Wissen leicht mit der Buchhaltungstätigkeit (Buchführung) verwechselt wird. In der vorliegenden Abhandlung gebrauche ich mit Vorliebe den Ausdruck Buchhaltungslehre, der nicht zu viel und nicht zu wenig sagt.

Die Sozialökonomik ist als Wissenschaft von ihren Schwestern ziemlich allgemein anerkannt, die Buchhaltungslehre außerhalb der Buchhaltungsfachkreise mit wenigen Ausnahmen nicht. Es erhebt sich nun die Frage, ob und in welchem Maße die Buchhaltungslehre auch wissenschaftlichen Charakter trage. Unsere erste Aufgabe wird also darin bestehen, einmal das Wesen der Wissenschaftlichkeit zu bestimmen und sodann zu untersuchen, inwieweit wissenschaftliche Merkmale an der Buchhaltungslehre zu treffen und bejahendenfalls, welches ihre wissenschaftlichen Probleme sind.

a) Die Kriterien der Wissenschaften.

Es sei hier von vornherein betont, daß im folgenden stets nur von der Buchhaltungs*lehre* die Rede ist und nicht von der Buchhaltung als praktischer Tätigkeit. Buchhaltungslehre und Buchhaltung werden heute noch allzu oft in der Fachliteratur miteinander vermengt[2]), noch bedeutend mehr als etwa Volkswirtschaftslehre und Volkswirtschaft. Dieser Umstand hängt eben mit dem ganzen Entwicklungsgang der Buchhaltungslehre zusammen, die der Geschäftspraxis entstammt und dieser in erster Linie dienstbar gemacht wird. Solchen Verwechslungen begegnet man

1) »The Philosophy of Accounts« (4. Auflage, New York 1920) von Ch. E. Sprague ist gewiß ein vorzügliches Werk, aber nicht philosophisch; eher noch rechtfertigt der Inhalt von J. Bournisiens »Essai de Philosophie comptable« (Limoges 1919) seinen Titel.

2) Deshalb erachtete ich es für notwendig, vorgängig einen Exkurs über die Begriffe Buchhaltung und Buchhaltungslehre einzuschalten.

auch heute noch bei einigen der bedeutendsten und verdientesten Buchhaltungsschriftsteller, wie wir bereits im Abschnitt über die Buchhaltungsterminologie gesehen haben. Zugleich werden die Grenzen des Buchhaltungslehrgebietes oft zu weit gezogen[1]). So ist z. B. für Cerboni die Buchhaltungslehre die Verwaltungswissenschaft schlechtweg, für die »Association Internationale de Comptabilité« (Pariser Kongreß von 1889) nur ein Zweig der Verwaltungswissenschaft, dem die Aufgabe zufällt, den jeweiligen ökonomischen Zustand und die Veränderungen des öffentlichen oder privaten Vermögens zu konstatieren. Meines Erachtens wird diese Aufgabe von der praktischen Buchhaltung gelöst. Fast in keiner Definition wird Forschung und Praxis genügend auseinandergehalten. Auch Schär begeht den gleichen Fehler, wenn er sagt: »Sie (die systematische Buchhaltung — gemeint ist die Doppik —) ist ein Zweig der Wirtschaftswissenschaft, indem sie die Prozesse der Erzeugung, Bewegung, Verteilung, Erhaltung und Verzehrung der Güter mit Rücksicht auf das dabei tätige Kapital und die mitwirkende Arbeit zur Darstellung bringt und für jede individuale oder korporative Wirtschaft den *Voranschlag*, die *Betriebsrechnung*, die *Abrechnung* und die *Kontrolle* aufstellt.« Es kann den Anforderungen einer Wissenschaft aber kaum Genüge geleistet sein, wenn ein bestimmter Komplex von Tatsachen rechnerisch möglichst wahrheitsgetreu und in bestimmter Ordnung dargestellt wird, sonst hätte jede beliebige Art wahrheitsgemäßer Darstellung oder Aufzeichnung auch Anspruch darauf, Wissenschaft genannt zu werden, so z. B. künstlerische und technische Zeichnungen, Protokolle usf. Allerdings können die wenigsten Wissenschaften die Beschreibung entbehren; diese bildet jedoch nur eine Vorstufe zur eigentlichen wissenschaftlichen Arbeit. Was das buchhalterische Können voraussetzt, ist ein gewisses Maß von Wissen über die buchhalterischen Verfahrungsweisen, durch welche wirtschaftliche Erscheinungen, die man nach ihrer Artung erkennen muß, wertrechnungsmäßig festgehalten werden.

Allerdings gehen die Anschauungen über das, was Wissenschaft ist, weit auseinander. Der Maßstab für die Beurteilung ist sehr verschieden und den strengsten Anforderungen der Wis-

1) Dies ist ein Charakteristikum der meisten jungen Disziplinen, daß sie das Bestreben haben, die Grenzen ihres Forschungsgebietes zu weit abzustecken, so daß später nach Ausscheidung aller wesensfremder Teile wieder eine Einengung erfolgen muß (Aussonderungsprozeß).

senschaftlichkeit wird die Buchhaltungslehre, heute wenigstens, noch nicht standhalten. Schär hat aber recht, wenn er verlangt[1]), man solle der Buchhaltungslehre, wie überhaupt den Handelswissenschaften, noch einige Jahre Zeit lassen, um sich zu entwickeln, bevor man ein absprechendes Urteil über diese jungen Disziplinen fälle. Es sei mir gestattet, einige Kriterien der Wissenschaft aufzuzählen. Unter Wissenschaft versteht man systematisiertes Wissen, den Inbegriff zusammengehöriger, auf ein bestimmtes Gegenstandsgebiet sich beziehender, oder durch den gleichen Gesichtspunkt der Betrachtung verbundener, zu systematischer Einheit methodisch verknüpfter, zusammenhängender Erkenntnisse. Die Wissenschaften gehen zum Teil auf die Beschreibung, Analyse, kausale und genetische Erklärung von Tatsachen aus, zum Teil formen sie auch Regeln, Normen für die Verwirklichung bestimmter Ziele, für das praktische Handeln; im letztern Falle haben wir es mit den sog. angewandten, praktischen, normativen oder technischen Wissenschaften zu tun. Wissenschaftlich nennt man diese Soll-Lehren, wenn ihre Regeln, Grundsätze wissenschaftlich fundiert sind.

Die Buchhaltungslehre ist unbestreitbar eine vorwiegend technologische Disziplin, deren Regeln durch elementare Sätze der Mathematik (z. B. Rechnungsoperationen, Gleichungen), durch wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse (z. B. festes und umlaufendes Kapital, Wert und Bewertung usf.), durch rechtliche Verhältnisse (z. B. Schuld- und Forderungsverhältnisse) und Rechtssätze (Buchführungsgesetzgebung) normiert sind. Sie ist also die Synthese mathematischer, rechtlicher und vornehmlich wirtschaftlicher Kenntnisse zu einem eigenen, abgerundeten Wissensgebiet, das durch den einheitlichen Gesichtspunkt, unter dem die buchhalterischen Verrechnungserscheinungen betrachtet werden, zu einem systematischen Ganzen wird. Wenn auch die Buchhaltungslehre ihrem Charakter nach vorwiegend eine technologische Disziplin ist, die zum Zwecke hat, Mittel und Wege zu weisen, um den wirtschaftlichen Nutzeffekt zu erhöhen, oder, anders ausgedrückt, das Wirtschaftsleben rationeller zu gestalten, so ist trotzdem ihr Forschungsgegenstand einer Betrachtung zugänglich, die von der praktischen Nutzanwendung der gewonnenen Erkenntnisse bewußt absieht und das Erfahrungsmaterial um der Erkenntnis willen

1) Anläßlich der Hauptversammlung des Deutschen Volkswirtschaftlichen Verbandes (1908).

erforscht. Im weitern soll sich die Vergleichung der Buchhaltungslehre nur noch auf diejenigen Wissenschaften i. e. S., die das Seiende zu erkennen und zu erklären suchen, erstrecken.

Die Buchhaltungslehre so aufgefaßt, stellt sich die Aufgabe, die buchhalterischen Erscheinungen einer Einzelwirtschaft zu untersuchen und zu erklären und nicht, wie manche Autoren glauben, die ganze Einzelwirtschaftsentfaltung ursächlich zu erklären, was in den Aufgabenkreis der Oekonomen gehört. Um ihren Erkenntniszweck zu erreichen, benötigt die Buchhaltungslehre der Beschreibung des Tatsachenmaterials der Buchhaltung, wie es in Büchern und losen Blättern zur Verfügung steht. Sie ordnet die Buchhaltungen nach ihrer Gleichartigkeit und stellt die verschiedenen Arten, Formen und Systeme fest, sowie ihre funktionelle Bedeutung für die Wirtschaftsbetriebe. Ferner versucht sie die Struktur der verschiedenen Buchhaltungstypen zu bestimmen und ihre konstitutiven Elemente zu erkennen. Niemals darf ihr aber die isolierte Untersuchung des Buchhaltungsmechanismus genügen, sie muß zugleich nach den wirtschaftlichen und rechtlichen Motiven forschen, welche Veranlassung zu den Buchungen geben, denn die Buchhaltung steht in einem konstanten Abhängigkeitsverhältnis zu der gesamten Wirtschaftsgebarung. Die Buchhaltung verfolgt in der Erwerbswirtschaft den ganzen Wirtschaftsprozeß durch eigenartige Verfahren, indem sie sowohl die wirtschaftlichen Handlungen in bezug auf ihren Einfluß auf das Gesamtvermögen (Betriebskapital), auf dessen Zusammensetzung (Vermögensbestandteile) und auf dessen rechtliche Zugehörigkeit gruppiert, als auch in Hinsicht auf den wirtschaftlichen Erfolg und den Kostenaufwand sondiert. Je nach der Struktur und dem Ziele der Wirtschaft wird auf die eine oder andere Aufgabe mehr Gewicht gelegt. *Zu beurteilen, auf welche Weise und mit welchen Mitteln und in welchem Maße diese Ziele der Buchhaltung erreicht werden, ist Aufgabe der Buchhaltungslehre.*

Die Arbeit der Buchhaltungslehre ist vornehmlich klassifizierend und analytisch, wie die Buchhaltung selbst. Sie ist jedoch gleichzeitig kritisch-vergleichend, indem sie die Verfahren der Buchhaltungspraktiker auf ihre Rationalität hin prüft. Synthetisch ist ihr Vorgehen insofern, als sie Gleichartiges zu einer Einheit zusammenfaßt (z. B. als Aktivkonten, Passivkonten, Konten des Reinvermögens usw.). Praktisch-schöpferisch wirkt ihre Synthese, wenn auf Grund theoretischer Erkenntnisse neue Buchhaltungs-

formen oder -systeme gebildet werden. Kausal verfährt die Buchhaltungslehre, wenn sie den Kreislauf des Kapitals in der Einzelwirtschaft verfolgt; teleologisch, wenn sie die technischen und die dahinter stehenden wirtschaftlichen, rechtlichen und anders motivierten Zwecke zu ergründen sucht. Kausal-genetisch ist das Verfahren der Buchhaltungsgeschichte. Abstraktiv geht der Buchhaltungstheoretiker beispielsweise vor, wenn er an den wirtschaftlichen Erscheinungen nur das rechenhafte herausschält oder in der Kontentheorie den Konto nur in Beziehung zu einer Sache oder nur zu einer Person setzt. Die Methoden der Buchhaltungslehre sind vornehmlich induktiver Natur, da sie eine ausgesprochen empirische Disziplin ist. Deduktionen kommen immerhin vor, am meisten in der Kontentheorie, indem dort z. B. von der im Einzelfalle richtigen Annahme ausgegangen wird, daß die Verrechnung in Konten stets das Ergebnis von Personalbeziehungen sei und indem auf der Verallgemeinerung dieser Regel das Kontensystem aufgebaut wird.

Inwiefern die Buchhaltungslehre *Gesetze* aufzustellen vermag, ist wohl die schwierigste Aufgabe bei der Frage nach ihrer Wissenschaftlichkeit. Es hängt dies schon damit zusammen, daß der Begriff des Gesetzes ganz verschiedene Geltungen angenommen hat. Ursprünglich der Sitten- und Rechtsordnung (sittliche und rechtliche Normen) entnommen, wurde er mit der fortschreitenden Naturerkenntnis zum Ausdruck einer Naturnotwendigkeit, zum exakten Naturgesetz, mit dem man einen allgemein gültigen Zusammenhang (Abhängigkeitsverhältnisse) von Naturvorgängen bezeichnete. Auch in den Sozialwissenschaften, denen gleichfalls die Buchhaltungslehre zugezählt werden kann, werden Gesetze aufgestellt, deren Gültigkeit jedoch eine beschränkte ist und sich bestenfalls auf eine historische Epoche erstrecken kann, »denn jeder gegebene Zustand der menschlichen Gesellschaft ist ein geschichtlich gewordener und zugleich ein fortwährend unter der Einwirkung neuer Bedingungen sich geschichtlich verändernder« (Wundt). Allgemein gültige Gesetze lassen sich für die Buchhaltung schwerlich ableiten, leichter wohl für einzelne Buchhaltungssysteme, vor allem für die doppelte Buchhaltung. Die Gesetze der Doppik beruhen auf Gesetzen der Mathematik und auf Gesetzen des wirtschaftlichen Lebens (mit relativer Geltung). Es sind wirtschaftliche Gesetze in mathematischer Einkleidung. Durch das Mittel der mathematischen Symbole können in der Buch-

haltung Wertdinge auf den gleichen Generalnenner, nämlich die Geldrechnungseinheiten Franken, Mark usw. gebracht werden. Diese Wertdinge können in concreto ganz verschiedener Natur sein. Sie können aus Sachgütern und aus ideellen Gütern, d. h. solchen, die auf ein reales Gut Anspruch geben (z. B. Wechsel, Obligationen), aus nutzbaren Rechten und Lasten (z. B. Mitbenutzungsrechte, Servituten), Dienstleistungen, aus bereits aufgewendeten Gütern (Kosten und fiktive Werte usw.) bestehen. Ihnen allen ist eine Eigenschaft gemeinsam: Sie haben für das Wirtschaftssubjekt einen in Geldrechnungseinheiten schätzbaren Wert und zwar einen aktiven oder passiven. Die Darstellungsmittel (Zahlen- und Buchstabengrößen) und Operationen der Mathematik ermöglichen es uns, die verschlungene Wirklichkeit des Wirtschaftslebens nach ihrer Wertmäßigkeit vereinfacht darzustellen und gewisse Gesetzmäßigkeiten abzuleiten. Es handelt sich dann aber um wirtschaftliche Gesetze, die aus der Buchhaltung abgeleitet werden, wie z. B. folgende:

Wenn man die Bilanzwerte in Aktivbestände, Fremdkapital (Schulden) und Eigenkapital gliedert ($A = P + K$), so sind sechs Möglichkeiten der Einwirkung von buchungsfähigen Geschäftsereignissen auf den Wertstand des Geschäftes möglich:

1. Vermehrung der Aktiven (Betriebskapital).
2. Verminderung der Aktiven.
3. Vermehrung der Geschäftsschulden (eigentliche Passiven oder Fremdkapital).
4. Verminderung der Geschäftsschulden.
5. Vermehrung des Reinvermögens (Eigenkapital).
6. Verminderung des Reinvermögens.

Daraus ergeben sich je drei bzw. zwei weitere Gesetzmäßigkeiten:

Ad 1. Jeder Vermehrung eines Aktivwertes muß entsprechen, entweder
- a) die Verminderung eines andern Aktivbestandes (interne Wertbewegung), oder
- b) die Vermehrung der Schulden, oder
- c) die Vermehrung des Reinvermögens.

Ad 2. Jeder Verminderung eines Aktivwertes muß entsprechen, entweder
- a) die Vermehrung eines andern Aktivbestandes, oder
- b) die Verminderung der Passiven, oder
- c) die Verminderung des Reinvermögens.

Ad 3. Jeder Vermehrung eines Passivums muß entsprechen, entweder
- a) die Verminderung eines andern Passivums, oder
- b) die Verminderung des Reinvermögens, oder
- c) die Vermehrung der Aktiven.

Ad 4. Jeder Verminderung eines Passivums muß entsprechen, entweder
- a) die Vermehrung eines andern Passivums, oder
- b) die Vermehrung des Reinvermögens, oder
- c) die Verminderung der Aktiven.

Ad 5. Jeder Vermehrung des Reinvermögens muß entsprechen, entweder
a) die Verminderung der Passiven, oder
b) die Vermehrung der Aktiven.
Der Fall c ist oft mehr ideell als reell. Da das Reinvermögen (Kapital) oft nur aus einem Posten besteht (z. B. in den Einzelunternehmungen), so kann es auch keine internen Veränderungen des Eigenkapitals geben. Wenn dagegen der Reingewinn zum Kapital geschlagen wird, oder wenn Stammaktienkapital ganz oder teilweise in Prioritätsaktienkapital umgewandelt wird, so gilt folgende Regel:
c) wenn Aktiven und Passiven nicht durch den Geschäftsfall berührt werden, so muß jeder Vermehrung einer Kapitalkategorie die Verminderung einer andern Kapitalkategorie entsprechen.
Natürlich gibt es auch Geschäftsvorfälle, bei welchen alle drei Wertgruppen an der Wertbewegung beteiligt sind.

Ad 6. Umkehrung der vorigen 3 Fälle: Jeder Verminderung des Reinvermögens muß entsprechen, entweder
a) die Vermehrung der Passiven, oder
b) die Verminderung der Aktiven,
c) jeder internen Verminderung des Reinvermögensbestandes muß eine gleich große Vermehrung entsprechen.

Diese 18 Gesetzmäßigkeiten reduzieren sich im Lichte der sog. Aequivalenz- oder Bilanztheorie, die an der Einheit der Passivreihe (Passiven = Schulden + Reinvermögen oder A = P) festhält, auf 8.

In der Buchhaltung werden nun diese Gesetzmäßigkeiten in Gleichungen gekleidet. Die Buchhaltungspraxis bedient sich bei der Aufzeichnung der Vermehrung bzw. Verminderung einzelner Vermögensbestandteile der Merkworte »Soll« und »Haben«, »Debet« und »Credit«, »Eingang« und »Ausgang« usw., die mehr den ökonomischen Sachverhalt verschleiern als enthüllen. Die Theorie versucht diese Ausdrücke durch positive und negative Vorzeichen zu ersetzen, allein nicht immer mit bestem Erfolg.

Alle oben angeführten Gleichungen beruhen auf mathematischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Gesetzen, und die Buchungsgesetze sind im Grunde nur äußere Formulierungen, die alle auf eine einzige Buchungsformel gebracht werden können: Die Summe der Sollposten muß stets gleich groß sein wie die Summe der Habenposten oder jeder Geschäftsfall wird sowohl ins Soll eines Kontos als auch ins Haben eines Kontos eingetragen. Durch dieses Buchungsgesetz der doppelten Buchhaltung wird natürlich noch nicht, weder dem Charakter noch der Bewertung des Geschäftsfalles nach, die richtige Eintragung gesichert. Die äußerliche Gesetzmäßigkeit bei der Buchung (das sog. Loi digraphique) ist wohl eine glückliche Formel, enthüllt jedoch

keine tiefsinnige Wahrheit und bedarf notwendig der wirtschaftlichen und rechtlichen Interpretation. Die Buchhaltungslehre könnte wegen ihrer Fähigkeit zur Ableitung rein formaler Buchungsgesetze Formalökonomik oder darstellende Oekonomik genannt werden.

Es scheint also nicht möglich zu sein, inhaltlich bedeutungsvolle Gesetze für die Buchhaltungslehre aufzustellen, da sie eben in der Untersuchung von rein formalen Verfahren sich erschöpft. Hinter der Verrechnungsform steht stets ein wirtschaftlich-rechtlicher Inhalt. Deshalb reicht die Kenntnis der Buchhaltungslehre als einer abstrakten Formenlehre für sich allein zur Erfassung des Wesens und Sinnes der Buchführung nicht aus, sondern setzt die Kenntnis des Wirtschaftslebens im allgemeinen und der einzelwirtschaftlichen Organisation im besonderen voraus. Dagegen wäre die Buchhaltungslehre eher imstande, Entwicklungsgesetze für die Buchhaltungssysteme und -formen abzuleiten und den Parallelismus zwischen wirtschaftlicher Entwicklung und den Fortschritten der Buchhaltungstechnik herauszuarbeiten (s. I. Teil, 10 c: Leistungen und Leistungsmöglichkeiten der historischen Schule der Nationalökonomie).

Im übrigen stimme ich Gomberg zu, der die Berechtigung eines Wissenszweiges auf die Bezeichnung »Wissenschaft« nicht davon abhängig machen will, ob exakte Gesetze abgeleitet werden können.

Die vorliegende Skizzierung zeigt uns, daß in der Arbeitsweise die Buchhaltungslehre sich kaum merklich von anerkannten Wissenschaften unterscheidet. Ihr wissenschaftlicher Ausbau steht aber noch auf unsicherem Fundament. Es fehlt, wie schon mehrfach erwähnt wurde, die einheitliche Begriffsbildung, die strenge Systematisierung des Lehrstoffes, die genaue Objektbestimmung, die Klärung methodologischer Grundfragen u. a. m.

Es können aber noch andere Kriterien, die auf menschlicher Wertung beruhen, für die Wissenschaftlichkeit aufgestellt werden, die auf die Buchhaltungslehre vollauf zutreffen. Der deutsche Chemiker und Naturphilosoph W. Ostwald[1]) will nur solche

1) W. Ostwald, Die energetischen Grundlagen der Kulturwissenschaften: »Sie (die Wissenschaft) kann allgemein als die Technik des systematischen Voraussagens oder Prophezeiens gekennzeichnet werden, und nur solche Kenntnisse können als gesunde Wissenschaft bezeichnet werden, an denen man diesen prophetischen Charakter nachweisen kann.«

Kenntnisse als »gesunde« Wissenschaft gelten lassen, die in irgendeiner Weise eine Prognose für die Gestaltung zukünftiger Ereignisse zu geben vermögen. Darin sieht er die vornehmste Aufgabe der Wissenschaft [1]). Für ihn ist die bloße Kenntnis der Vergangenheit völlig wertlos, solange sie uns nicht befähigt, daraus mit mehr oder weniger großer Wahrscheinlichkeit über künftige Ereignisse Schlüsse zu ziehen. Diesem Erfordernis der Wissenschaftlichkeit entspricht die Buchhaltungslehre mehr als viele andere Wissenschaften; ja man könnte die Buchhaltungslehre geradezu einzelwirtschaftliche Prognostik nennen. Aehnlich wie ein Arzt den Verlauf einer Krankheit möglicherweise voraussehen kann, vermag ein Bücherrevisor, gestützt auf seine theoretischen und praktischen Kenntnisse, aus dem ihm zur Verfügung stehenden Buchungsmaterial mit einiger Sicherheit den zukünftigen Verlauf eines Unternehmens vorauszusagen, wenn gewisse wirtschaftliche Grundbedingungen sich nicht allzusehr ändern. Ein sorgfältiges, kritisches Studium von Bilanzen, zu denen ergänzend Gewinn- und Verlustrechnungen und Jahresberichte treten müssen, sollte nicht nur Aufschlüsse über die Vergangenheit und den gegenwärtigen Zustand einer wirtschaftlichen Unternehmung ermöglichen, sondern auch gestatten, irgendwelche Schlüsse [2]) auf deren z u k ü n f t i g e Entwicklung zu ziehen, vorausgesetzt, daß das Bilanzmaterial dem fundamentalen Grundsatz der Bilanzwahrheit entspricht.

Neben die Funktion der Voraussage stellt Ostwald, in Anlehnung an Bacons und Comtes Pragmatismus, als Kriterium für eine Wissenschaft den N u t z e n auf. Hierin geht er mit Sismondi einig, der speziell die Nationalökonomie als »Science de l'utile« bezeichnet. Nach Sismondi ist der wirkliche Gegenstand der Nationalökonomie der Mensch oder genauer das »physische Wohlsein des Menschen«. Nach seiner Ansicht wird die Nationalökonomie letzten Endes zu einer großen Theorie der Wohlfahrt, und alles, was nicht in seinem Endzweck zum menschlichen Glück beiträgt, gehört keineswegs zu dieser Wissenschaft. Der Nutzen der Buchhaltungslehre kann kaum angezweifelt werden. Sie dient,

1) Den Blick in die Zukunft zu ermöglichen und die Zukunft zu bestimmen, wurde schon früher von Bacon als Ziel der Wissenschaft bezeichnet.

2) Allerdings handelt es sich hier um wirtschaftliche Schlüsse, wobei die Buchhaltung als Mittel, gleichsam als Schlüssel dient. Kennt aber der Wirtschafter bzw. Wirtschaftswissenschafter diesen Schlüssel nicht, so kann er auch keine wirtschaftlichen Schlüsse ziehen.

ganz allgemein gesprochen, dazu, das wirtschaftliche Handeln richtig zu bestimmen, die Erreichung wirtschaftlicher Zwecke zu erleichtern. Im besondern ermöglichen ihre Einsichten, die bestmöglichen Buchhaltungsverfahren zu entdecken und die Normen für ihre Anwendung systematisch zu entwickeln. Erst die theoretische Durcharbeitung erhebt die Buchführung aus der gedankenlosen Befolgung überkommener Regeln (Traditionalismus) zu einer rationalistisch-wirtschaftlichen Technik. Da also ohne Zweifel das wirtschaftliche Rechnungswesen dem einzelnen wie der Gesamtheit großen Nutzen bringen kann, infolgedessen zur allgemeinen Wohlfahrt beiträgt, so folgt hieraus, daß in Anlehnung an Sismondis Auffassung auch die Buchhaltung in den Bereich wirtschaftswissenschaftlicher Betrachtung einbezogen werden müßte und die Lehre von der Buchhaltung wirtschaftswissenschaftlichen Charakter tragen muß. Allein das Kriterium der Nützlichkeit ist sowohl für die Sozialökonomik wie für die Wissenschaften überhaupt zu weit und zu wenig scharf. Nützlich können nicht nur die Wissenschaften sein, sondern ebensogut irgendwelche praktische Tätigkeiten.

Keiner der Versuche, die Buchhaltungslehre zu einer fertigen Wissenschaft im strengsten Sinne zu stempeln, kann bis heute als gelungen bezeichnet werden. Die Buchhaltungslehre erscheint mir erst als eine werdende Wissenschaft, eine Disziplin mit wissenschaftlichen Ansätzen, und zwar aus zwei Hauptgründen. Erstens ist der Buchhaltungstheoretiker gezwungen, auf den Erkenntnissen anderer, anerkannter Wissenschaften, der Rechtswissenschaft und vor allem der Oekonomik aufzubauen, sich sozusagen an letzterer zu orientieren. Diese Anlehnung an andere Wissenschaften raubt ihr freilich zu einem guten Teile die Selbständigkeit. Zweitens weist die Buchhaltungslehre gewichtige eigene theoretische Ansätze auf, die darauf schließen lassen, daß sie sich zu einer allerseits anerkannten Wissenschaft entwickeln kann. Wenn auch die Buchhaltungslehre, wie die meisten Wissenschaften, aus einer Kunstlehre entstanden ist — deren Wesenszüge sie vorwiegend auch heute noch an sich trägt —, die sich auf die Beschreibung der Buchungsverfahren beschränkte und Ratschläge erteilte, wie man bei gegebenen Verhältnissen am zweckmäßigsten buchen soll, so gesellten sich allmählich zur reinen Beschreibung Erklärungsversuche unter Heranziehung wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Erkenntnisse. Dieser

Entwicklungsprozeß vollzog sich langsam. Es ist ein weiter Weg, der von der Kunstlehre zur Wissenschaft führt. Gegen Ende des letzten Jahrhunderts mehrten sich die Versuche, buchhalterische Verrechnungsprobleme wissenschaftlich zu bearbeiten. Die Buchhaltungstheoretiker beschränkten sich anfänglich darauf, die Buchhaltungserscheinungen zu beschreiben und zu erklären und allfällig auf neue Wege und Möglichkeiten der Verrechnung hinzuweisen. Von gewissen Seiten wird allerdings das Dasein der Buchhaltungstheorie bezweifelt. Die Buchhaltungslehre besitzt jedoch einen theoretischen Kern, weil sie gerade noch manche Probleme (nicht nur technische) enthält, die der Lösung harren. Und dies ist wiederum ein Charakteristikum der Wissenschaften, daß noch Fragen zu beantworten sind. Kein Kenner der Buchhaltung wird z. B. die systematische Eigenschaft der doppelten Buchhaltung bezweifeln. Der einheitliche Grundgedanke aber, aus dem dieses System in allen Einzelheiten zwanglos und restlos erklärt werden könnte, scheint aber noch nicht aufgedeckt worden zu sein. Und darin liegt gewiß ein Problem.

Hiermit komme ich zu einer weiteren wichtigen Frage: Welches sind denn noch weitere theoretische Probleme der Buchhaltungslehre? Es gibt deren eine ganze Anzahl, von denen hier die wichtigsten kurz besprochen werden sollen. Dies geschieht natürlich nur zur Erhärtung meiner Behauptung, daß die Buchhaltungslehre einen theoretischen Kern enthält. Man könnte ihre Probleme zweckmäßigerweise in solche einteilen, die schon erfolgreich bearbeitet wurden, und solche, deren Bearbeitung noch keine befriedigende Leistungen gezeitigt hat. Zu letzteren gehören z. B. die Begriffsbestimmung, die Objektbestimmung (s. d.) und die Methodenfrage. Vielfach behandelt wurde schon das Bewertungsproblem, mehr aber nach praktischen Gesichtspunkten (s. Abschnitt 4 b). Im nächsten Abschnitt sollen die Geschichte der Buchhaltung und der Buchhaltungslehre, die Kontentheorien und das Bilanzproblem in ihren Hauptzügen skizziert werden.

b) Skizzierung einiger Probleme der allgemeinen oder theoretischen Buchhaltungslehre.

aa) Die Geschichte der Buchhaltung und der Buchhaltungslehre.

Ciompa leitet seine Abhandlung »Grundrisse einer Oekonometrie« (1910) mit einem folgendermaßen betitelten Abschnitt ein:

Wahrscheinliche Entwicklungsgeschichte der Buchhaltung. Dieses »Wahrscheinlich« ist bezeichnend für einen Teil des Buchhaltungslehrgebietes, das noch intensiver Einzelforschung und zusammenfassender Darstellungen bedarf, das ist die Buchhaltungsgeschichte. Der um die Geschichte der Buchhaltung verdiente E. Jäger[1]), ehemals Dozent der Nationalökonomie an der Technischen Hochschule in Stuttgart, sagte mit Recht: »Wer tiefer in eine Wissenschaft eindringen will, als dies im Comptoir oder im Hörsaale einer Handelsschule zu geschehen pflegt, muß auch ihre Geschichte kennen lernen, und es gibt wohl keinen Zweig (menschlichen Wissens), dessen Entstehung noch so im Unklaren liegt, als derjenige der Buchhaltung« [2]). Bevor man zur theoretischen Behandlung der Buchhaltung schreiten kann, müssen die buchhalterischen Tatsachen erkannt und beschrieben werden. Dies kann auf zwei Wegen geschehen. Entweder beschreibt man die Buchhaltung, so wie sie in unserer Zeit in Uebung ist. Dieser Aufgabe wurde von den meisten unserer heutigen Lehrbücher Genüge getan. Oder man sucht den Entwicklungsgang der Buchhaltung quellenmäßig festzustellen, man versucht mittels der geschichtlichen Forschung zu erkennen, wie und aus welchen Gründen sich die Buchhaltungseinrichtungen, wie sie heute bestehen, entwickelt haben. Was wir von der Geschichte der modernen Buchführung, überhaupt des modernen Rechnungswesens wissen, ist heute noch

1) Jäger, Ernst: Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung, Stuttgart 1874.

2) Ich gehe allerdings in der Wertschätzung der Geschichte nicht so weit wie Schmoller, dem folgendes Wort Goethes als Motto für seinen Grundriß der Volkswirtschaftslehre dient:

»Wer nicht von dreitausend Jahren
sich weiß Rechenschaft zu geben,
bleibt im Dunkeln unerfahren,
muß von Tag zu Tage leben.«

Vielmehr teile ich in bezug auf den Erkenntniswert der Geschichte den Skeptizismus von Elster, der sich hierüber ungefähr folgendermaßen äußert: Der Versuch, durch genetische Betrachtung an das Wesen der Dinge zu gelangen, kann leicht irreführen. Die geschichtliche Betrachtungsweise ist oft fruchtbar und gar nicht selten ist sie schlechthin unentbehrlich; haben wir doch häufig genug Gelegenheit zu der Beobachtung, daß das geschichtlich Gewordene sich dem vollen Verständnis erst durch die Erforschung seines Werdeganges erschließt. Um so nachdrücklicher aber muß immer wieder vor einer *einseitig* geschichtlichen Betrachtungsweise gewarnt und an die so wichtige Tatsache erinnert werden, daß die *Erscheinungen in ihren geschichtlichen Anfängen häufig völlig wesensanders sind, als in einem späteren Stadium ihrer Entwicklung; daß sie in ihren Namen und Attributen die gleichen geblieben sein und dennoch ihren Inhalt und Daseinsgrund verändert haben können.*

Stückwerk. Damit soll nicht gesagt werden, daß auf diesem Gebiete überhaupt noch nichts geleistet wurde. Im dogmengeschichtlichen Teile meiner Arbeit habe ich ja auf einige aus der Feder von Nationalökonomen stammende historische Studien, vor allem auf diejenigen von Sieveking und Sombart, hingewiesen[1]). Aber es bleibt noch vieles zu tun, und der geeignete Mann hierfür scheint mir der Wirtschaftshistoriker und der nach historischer Methode arbeitende Nationalökonom zu sein, der die allmählich wachsende Bedeutung der Buchhaltung im Wirtschaftsleben aller Zeiten und Völker beschreiben könnte. Sieht man das Objekt der Geschichte in der Entwicklung der menschlichen Kultur, so gehört auch die Buchhaltung als ein Gestaltungsmittel der wirtschaftlichen Kultur im Rahmen einer allgemeinen Kulturgeschichte behandelt, wo man sie bis heute vergeblich sucht.

Auf die Aufgaben der buchhaltungsgeschichtlichen Forschung habe ich schon im dogmengeschichtlichen Teile, anläßlich der Besprechung der Leistungen und Leistungsmöglichkeiten der historischen Schule der Nationalökonomie hingewiesen und brauche sie deshalb hier nicht mehr aufzurollen. Die historische Nationalökonomie ist hierbei mehr der gebende Teil, die Buchhaltungslehre der nehmende und gewinnende. Aber nicht völlig; denn Buchhaltungskenntnisse erleichtern anderseits den Wirtschaftshistorikern die Einsicht in das Innenleben der Einzelwirtschaften. Auch die Fachschriftsteller der Buchhaltung haben in der historischen Forschung Bedeutendes geleistet, so z. B. R. Beigel mit seiner Arbeit über das Rechnungswesen und die Buchführung der Römer und K. P. Kheil in seiner Studie über Benedetto Cotrugli Raugeo, Gitti über Luca Pacioli, Penndorf mit seiner Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, um nur einige der bedeutendsten Autoren zu nennen. Die Arbeitsmethoden der Wirtschaftshistoriker und Nationalökonomen einerseits und der Buchhaltungshistoriker i. e. S. anderseits sind nicht ganz dieselben; sie ergänzen sich aber in glücklicher Weise. Während erstere mehr die funktionelle

1) Diese beiden Autoren haben sich bleibende Verdienste um die Buchhaltungsgeschichte erworben, Sombart, indem er die Bedeutung der Buchhaltung in der Entwicklungsgeschichte des Kapitalismus in das richtige Licht stellte, und Sieveking durch seine archivalischen Studien zum Florentiner, Genueser und venetianischen Handel und Finanzwesen seit dem 12. Jahrhundert. Namentlich wies Sieveking die graduelle Entwicklung der doppelten Buchhaltung aus der einfachen nach und widerlegte damit die Ansicht, daß die Doppik die Erfindung eines einzigen Menschengeistes sei.

Bedeutung der Buchhaltung innerhalb der einzelnen Wirtschaftsepochen und Wirtschaftsstufen hervorheben, gehen letztere mehr auf alle Einzelheiten der Buchhaltungsorganisation und der Buchungstechnik ein.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die geschichtliche Forschungsmethode ein wichtiges Arbeitsinstrument zur Beschaffung von zeitlich geordneten Buchhaltungstatsachen bildet, die der theoretischen Buchhaltungslehre als Anschauungs- und Demonstrationsmaterial, sowie zur Berichtigung allzu gewagter theoretischer Schlußfolgerungen dienen können. Im Gegensatz zur bloßen Beschreibung vermag die Geschichtsschreibung auch Licht in den Entwicklungsgang der Buchhaltung zu bringen. Gestützt auf die geschichtlichen Ergebnisse kann der Theoretiker möglicherweise Entwicklungsgesetze für die Buchhaltung aufstellen, auf jeden Fall aber die wachsende Bedeutung der Buchhaltung im Wirtschaftsleben ergründen, soweit dies noch nicht durch den Historiker geschehen ist. Die Buchhaltungsgeschichte an sich ist natürlich noch keine Theorie; sie vermag jedoch deren abstrakte und spekulative Tendenz durch Konkretisierung und Verifizierung abzuschwächen.

Um wissenschaftlich fruchtbringend verwertet werden zu können, bedarf die Buchhaltungsgeschichte der Ergänzung durch die Geschichte der Buchhaltungsideen, d. h. durch die Dogmengeschichte. Diese konnte erst entstehen, nachdem die Buchhaltung geraume Zeit Gegenstand rein geistiger Verarbeitung gewesen war, als sich schon ein Grundstock von Einsichten, Erklärungsversuchen, Lehrmeinungen und Buchungsregeln gebildet hatte, die insgesamt das roh gezimmerte Lehrgebäude ausmachten und der Nachwelt schriftlich überliefert wurden. Mit andern Worten, erst das Bestehen der Buchhaltungsliteratur schuf den Boden für die Dogmengeschichte[1]).

Die ersten Anfänge literarischer Behandlung der Buchhaltung sind ja jedem Kenner der Buchhaltungsliteraturgeschichte bekannt. Was die italienischen Autoren Ende des 15. und anfangs des 16. Jahrhunderts verfaßten, sind ihrem Charakter nach bloße Traktate, beschreibende Abhandlungen über die doppelte Buchhaltung. Ihre eigentliche wissenschaftliche Pflege fand die Buchhaltung erst im 19. Jahrhundert; doch wurde sie noch lange

1) Begründung ihres Wertes s. S. 7 der Einleitung.

Zeit mit Vorliebe mit andern handelswissenschaftlichen Disziplinen (kaufmännisches Rechnen, Comptoirkunde, Wechselkunde usw.) mehr oder weniger verquickt und dieser Umstand hemmte ihre selbständige Entwicklung. Einen Markstein in der Geschichte der Buchhaltungsliteratur bedeutete das Erscheinen von Hüglis grundlegendem Werk »Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen«, das sich durch strenge Systematisierung des Lehrstoffes auszeichnet. Hügli beleuchtete das Kontenproblem nach neuen Gesichtspunkten, regte durch seine neuartige Behandlung andere Schriftsteller mächtig an und ermutigte sie zu weiterem Forschen. Natürlich hatten auch Hügli andere Theoretiker vorgearbeitet; besonders sind die Verdienste Augspurgs (1872) und Kurzbauers (1882) zu erwähnen. Von den achtziger Jahren an kann von Jahrzehnt zu Jahrzehnt ein merklicher Fortschritt in der wissenschaftlichen Pflege der Buchhaltung konstatiert werden, der sich noch dadurch beschleunigte, daß die Buchhaltungslehre an Fachhochschulen und Universitäten als Lehrfach Eingang fand. Den äußern Anstoß für die raschere Entwicklung der Buchhaltungslehre gab die mächtige Entfaltung des Wirtschaftslebens der letzten Jahrzehnte mit seiner gewaltigen Intensivierung und Komplizierung, woraus sich eine erhöhte Bedeutung jeglicher Art von Wirtschaftsrechnung ergab.

Wer sich einigermaßen in dem Wald der großen Buchhaltungsliteratur auskennt, darf sich allerdings nicht verhehlen, daß der wissenschaftliche Ertrag der Buchhaltungsliteratur im Verhältnis zur Quantität des Gebotenen kein großer ist[1]). So vielfach auch

1) Wenn man nach der Produktion der Buchhaltungsliteratur auf den Fortschritt der Buchhaltungslehre schließen dürfte, so müßte es um die wissenschaftliche Bearbeitung der Buchhaltung gut stehen. Nach Jarossy erschienen im Zeitraum von 1900 bis 1909 in deutschsprechenden Ländern nicht weniger als 800 Werke und Broschüren und 500 Aufsätze über Buchhaltungsprobleme. Reymondin zählt in seiner »Bibliographie méthodique des Ouvrages en langue française de 1543 à 1908« (ein 1. Ergänzungsband für die Jahre 1909—1922 wird nächstens erscheinen) gegen 2000 Bücher, Manuskripte, Zeitschriftenartikel usw. über Buchhaltung auf. Auf absolute Vollständigkeit können erstmals erschienene bibliographische Arbeiten selten Anspruch machen. Es fehlt z. B. in der französischen Literatursammlung Bonjours Manuel de comptabilité, das sich in Jarossys Bibliographie eigentümlicherweise verzeichnet findet. — Ebenso enthält die Bibliographie der schweiz. Landeskunde folgende m. W. älteste schweiz. Buchhaltungslehrbücher nicht, weil sie sich auf die Lehrmittelliteratur beschränken will:

Pierre Giraudeau: »L'Art de dresser les comptes des banquiers«, Genève 1746 et 1754.

die Buchhaltung im Verlaufe des letzten und des laufenden Jahrhunderts von verschiedenen Gesichtspunkten aus bearbeitet wurde, so kann man trotz alledem nicht behaupten, daß die Buchhaltungslehre bezüglich ihrer Ausbildung und Vervollkommnung diejenige Höhe erreicht hätte, welche man erwarten dürfte. Es hängt dies mit dem praktischen Zweck der Abhandlungen zusammen, da sich die Fachschriftsteller — und daraus soll ihnen durchaus kein Vorwurf gemacht werden — mehr die Abfassung von praktischen Lehr- und Handbüchern in leicht verständlicher Darstellung, zur Popularisierung der Buchhaltungskenntnisse, zum Ziele setzen, aus denen die Wißbegierigen in kürzester Zeit[1]) einigermaßen die Buchhaltungstechnik beherrschen lernen. Die Leichtverständlichkeit wird dabei öfters dadurch erreicht, daß man allen Schwierigkeiten aus dem Wege geht.

Bei einer solchen Behandlungsweise mußte die wissenschaft-

J.-J. Imhooff aus Aarau: »L'Art de tenir des livres en parties doubles ou la science de faire écriture de toutes les négociations de banque ou de commerce«, Vevey 1786.

J. Isler: »Nouvelle méthode suisse, pour tenir les livres en partie double«, Bruxelles 1810.

Weitere bibliographische Arbeiten über die Buchhaltungsliteratur erschienen in Spanien, Italien, Holland und Großbritannien. Das größtangelegte Sammelwerk wurde 1921 vom American Institute of Accountants in New York herausgegeben, der »Accountant's Index, a Bibliography of accounting Literature to December 1920. Dieses Kompendium der gesamten angelsächsischen Buchhaltungsliteratur umfaßt nicht weniger als 1578 Seiten. Derartige bücherkundliche Arbeiten sind sehr anerkennenswerte und verdienstvolle Leistungen, die den Ausbau der Verrechnungslehre ungemein fördern können.

1) Bezeichnend hierfür ist der Titel des Opus: »Buchhaltung in einer Stunde«. — Aehnliche literarische Erzeugnisse weist auch die Nationalökonomie zur Zeit des Niedergangs der klassischen Schule auf, zu der man ökonomische Kenntnisse selbst der Kinderstube mundgerecht machen wollte. Immerhin ist ein Unterschied in der Zielsetzung zu konstatieren. Jene englischen Nationalökonomen vermeinten Wissenschaft zu dozieren, die Buchhaltungsschriftsteller dagegen wollen zumeist nur eine praktische Fertigkeit lehren. Die »Erfinder« von »ganz neuen Buchhaltungssystemen« bezeugen nicht selten offen ihre Abneigung gegen buchhaltungstheoretische Erörterungen. So findet sich in der Propagandaschrift für eine automatische Buchführung folgender Passus: »La méthode que nous proposons, tout en offrant plus de résultats que la partie double la plus scientifique, notamment la situation et l'inventaire permanents, établis en quelques minutes, demande moins d'écritures et prend moins de temps que la partie simple la plus rudimentaire. Un enfant sachant lire, écrire et compter l'appliquera au bout de quelques heures d'observation, sans possibilités d'erreur ou d'omission. *Débarrassée de toute étude scientifique*, nous avons appelé notre méthode automatique, parce que, avec elle, le comptable n'a plus qu'un rôle tout à fait passif . . . . . .«

liche Durchdringung des Lehrstoffes, die von einer unmittelbaren Nutzanwendung ihrer Erkenntnisse bewußt absieht, notwendigerweise leiden, und dies führte zu einer Mißachtung[1]) der Buchhaltungsdisziplin in wissenschaftlichen Kreisen, die auch heute noch vorherrscht. Die marktschreierische Reklame[2]) von Autoren und Verlegern trug noch das ihrige zur Abschätzung bei. Doch zum Glück bricht sich das bessere Schrifttum immer mehr Bahn und man kann der Buchhaltungslehre, an ihrem heutigen Entwicklungstempo gemessen, eine günstige Prognose für die Zukunft stellen.

bb) Die Kontentheorien.

Die Kontentheorien sind jedenfalls dasjenige Gebiet der Buchhaltungslehre, in welchem am meisten von einer unmittelbaren Nutzanwendung für die Praxis abgesehen wird. Damit soll nicht behauptet werden, daß die Buchhaltungspraxis nicht einen nachweisbaren Nutzen aus den Ergebnissen der Kontentheorien ziehen könnte, denn ihre Kenntnis ermöglicht zum mindesten die raschere Erfassung der buchhalterischen Sachlage. An Hand der neueren Kontentheorien können gerade schwierige Probleme der Buchhaltungspraxis leichter gelöst werden.

Gemeinhin versteht man unter Kontentheorie die Buchhaltungstheorie schlechtweg. Die beiden Begriffe decken sich jedoch nicht. Jedenfalls ist die irrtümliche Identifizierung der beiden

1) Interessant ist auch das Urteil Tolstois über die Buchhaltung. In einem seiner Artikel über Erziehung beschreibt Tolstoi die Volksschulverhältnisse der Stadt Marseille. »Der Lehrplan besteht im Auswendiglernen des Katechismus, Biblischer und Weltgeschichte, den 4 Grundoperationen des Rechnens, französischer Orthographie und Buchhaltung. Inwiefern Buchhaltung einen Unterrichtsgegenstand bilden könne, vermochte ich nicht zu verstehen und kein einziger der Lehrer konnte es mir erklären. Als ich die Bücher, welche von den absolvierten Schülern geführt worden waren, prüfte, vermochte ich mir nur die eine Erklärung zu geben, daß sie kaum drei Regeln der Arithmetik kannten, hingegen auswendig gelernt hatten, mit Formeln zu arbeiten, und daher auch gründlich erlernt hatten, wie man Buch führt. (Es scheint mir überflüssig, zu beweisen, daß die tenue des livres, Buchhaltung, wie man sie in Deutschland und England lehrt, eine Wissenschaft ist, die man jedem, der in den vier Grundoperationen der Arithmetik bewandert ist, in ungefähr vier Stunden lehren kann.)«

2) Typisch ist folgende Empfehlung eines neuen Buchhaltungssystemes (zitiert von Reymondin und Bournisien): »Avant moi, la comptabilité n'était qu'un mythe; mon système, à peine connue, m'a valu la confiance des premières maisons de la place; il vient combler la lacune immense, laissée par mes prédécesseurs; hors des méthodes ou théories que je préconise, on ne saurait trouver que le néant....«

Theorien darauf zurückzuführen, daß die Konten im Mittelpunkte der Erklärungsversuche der Buchhaltung stehen. Die Kontentheorie bildet jedoch nur den wichtigsten Ausschnitt aus der Buchhaltungstheorie. Die Buchhaltungstheorie hat das Ganze der Buchhaltung zu erklären, das nicht nur aus Konten besteht, sowie die Zusammenhänge mit den übrigen Erscheinungen des gesellschaftlichen Lebens, vor allem mit den wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnissen festzustellen. Die Buchhaltungstheorie muß die Gesamtheit der theoretischen Probleme umfassen. Zudem dienen die bestehenden Kontentheorien hauptsächlich zur Erklärung des Systems der Doppik; die andern Buchhaltungsverfahren bleiben meist außerhalb der Betrachtung.

Die Kontentheorien versuchen das Wesen des Kontos und die Systematisierung der Gesamtheit der Konten nach Form und Inhalt zu erklären; Form und Inhalt sind zwar nicht immer leicht auseinander zu halten, da sie ohne einander keinen Sinn haben und sich wechselseitig ergänzen. Die kontentheoretische Erkenntnis geht von einer bestimmten Form der Verrechnung aus, der kontenmäßigen, kann jedoch einzig mit diesem äußern Gestaltungsprinzip nicht viel beginnen, wenn sie nicht den wirtschaftlich-rechtlichen Inhalt, der hinter der Form verborgen ist, in die Betrachtung einbezieht. Gleichgültig, ob man nunmehr die Verrechnungsform (Konto) oder den Inhalt der Verrechnung (Verrechnungsmaterie) ins Auge faßt, stets ergeben sich zwei Aufgaben für die Forschung. Die eine besteht darin, das Einheitliche, Uebereinstimmende aller Konten zu bestimmen und läuft auf die Begriffsbestimmung des Kontos hinaus, die andere bezweckt die Erfassung des gesamten Kontengefüges als gedankliche Einheit, d. h. des Systems, seiner Struktur und der gegenseitigen Verzahnung der einzelnen Konten. Zu diesem Zwecke müssen die Konten, nach ihrer Gleichartigkeit und Verschiedenheit gruppiert und geschieden werden. Als wichtigstes methodisches Hilfsmittel dient hierzu die Klassifikation. Ausgangspunkt jeder Kontenklassifikation ist der Konto. Er ist dasjenige reale Gebilde, Wahrnehmungsobjekt, das wir in seiner Vielgestaltigkeit erkennen wollen. Ob aber eine natürliche Klassifikation möglich, ist eine offene Frage. Deshalb begnügt der Mensch sich mit einer künstlichen Einteilung, einem provisorischen Fachwerk. Diese provisorischen Hilfseinteilungen haben nicht nur den praktischen Zweck, eine Registrierung und Rubrizierung des Gegebenen, in unserm

Falle der Konten, zu ermöglichen und zugleich eine Art mnemotechnischer Mittel zu sein, sondern sie haben auch ausgesprochen theoretischen Wert, indem sie die Auffindung der natürlichen[1]) Einteilung vorbereiten und erleichtern (heuristische Dienste), für die J. St. Mill den Grundsatz aufstellte, daß wir die Klassen so zu bilden haben, daß ihre Objekte die größte Zahl gemeinsamer Eigenschaften aufweisen. Mag nun jeder, der Kontengruppierungen vornimmt, die chaotische Menge von Kontentypen so angeordnet haben, daß Gleiches zu Gleichem und Aehnliches zu Aehnlichem kommt, sie wären nur als vollkommen gelungen zu bezeichnen, wenn innerhalb einer Kontengruppe alle Glieder sich mehr ähnlich sind als irgendeinem Gliede einer andern Gruppe. Dieses Ziel hat noch keine Kontenklassifikation erreicht und wird es vielleicht nie erreichen.

Die tatsächlichen Versuche von Kontenklassifikationen wurden nach den verschiedensten Gesichtspunkten vorgenommen. Es gibt formelle Gliederungen (Berücksichtigung der äußern Darstellung der Konten), technische Gruppierungen (nach dem Gang der Buchhaltungsarbeit, mit Rücksicht auf den Abschluß usw.), zeitliche Einteilungen und solche nach dem Umfang des Verrechnungsobjektes, rechtliche und wirtschaftliche Klassifikationen usf. Nicht alle Klassifikationen sind für die Kontentheorie gleich relevant, einige haben nur akzessorische Bedeutung. Diejenigen Klassifikationen, welche die Konten nach dem Verrechnungsinhalt sichten, sind für die Theorie von ausschlaggebender Bedeutung, also solche, welche das Verrechnungswesen vom wirtschaftlichen und rechtlichen Standpunkte betrachten. Möglich wäre auch eine soziologische Betrachtungsweise (Konten als wertmäßige Darstellungsform von Beziehungen der Menschen unter sich und zu Gütern), ferner eine energetische, die auf dem allzu abstrakten Begriff der Kraft (die Güter als wirtschaftliche Energien) zu basieren hätte.

Im historischen Teile meiner Arbeit habe ich versucht, die Kontentheorien älterer Nationalökonomen auf ihren Inhalt hin zu prüfen und bin zu dem Ergebnis gekommen, daß keiner unter ihnen über die sog. personalistische Theorie hinausgekommen ist.

1) Die Eigenschaft der Natürlichkeit kann sehr verschieden aufgefaßt werden. »Natürlich« erscheint mir diejenige Einteilung zu sein, die alle wesentlichen Merkmale und Gesichtspunkte berücksichtigt. Da jedoch die Wirklichkeit jeder Klassifikation mehr oder weniger widerstrebt, so ist das Natürliche nur als ideales Ziel, das selten erreicht wird, anzusehen.

Es kann kaum in meinem Aufgabenkreise liegen, die verschiedenen Kontentheorien in extenso zu entwickeln, da dies zu weit von dem eigentlichen Zweck meiner Arbeit ableiten würde. Um den Beweis zu erbringen, daß auf diesem Gebiete theoretische Leistungen vorliegen, mag eine übersichtliche Gruppierung der wichtigsten Kontentheorien genügen[1]). Die folgende Uebersicht gibt eine Einteilung der bekanntesten Kontentheorien nach dem Verrechnungsstoff.

- I. Personalistische Theorien.
  - 1. Personalistische Einkontentheorie (Personalistischer Konformismus).
  - 2. Personalistische Zweikontentheorie (Personalistischer Duplizismus).
- II. Materialistische Kontentheorien.
  - 1. Materialistische Einkontentheorie.
    - a) Reinmaterialist. Einkontentheorie (Kohlmann-Hagers).
    - b) Geschäftstheorie von Brenkmann, Kreukniet und Berliner.
  - 2. Materialistische Zweikontenreihentheorie oder Reinvermögenstheorie (Materialistischer Duplizismus).
  - 3. Andere material. Kontentheorien.
    - a) Bilanztheorien.
      - aa) Bilanztheorie ohne Aktivierung v. Verlustposten.
      - bb) Bilanztheorie mit dem Aequivalenzgedanken (Typus: Wirtschaftliche Theorie von Ciompa).
      - cc) Bilanz- oder Aequivalenztheorie von Biedermann und Burri.
    - b) Realistische Theorie von Sganzini.
    - c) Dreikontentheorie von Skokan, Leitner und Le Coutre.

Die vorangehende Aufstellung der hauptsächlichsten Kontentheorien zeigt uns, daß innert der letzten 40 Jahre das Interesse für theoretische Buchhaltungsprobleme mächtig geweckt wurde. Ihre Frucht sind die bestehenden Theorien, unter denen die verbesserte materialistische Zweikontentheorie von Hügli, die verschiedenen Varianten der Bilanztheorie und die realistische Theorie von Sganzini am meisten Erfolg versprechen. Die obigen Namen zeigen schon den mächtigen Anteil der Schweizer Autoren an der Entwicklung der Buchhaltungstheorie. Bis heute ist die Theorienfrage noch nicht entschieden und wird sich vielleicht nie entscheiden. Bezeichnend für den heutigen Stand der Kontentheo-

1) Uebersichtliche Darstellungen der Kontentheorien finden sich in der Schweizerischen Handelswissenschaftlichen Zeitschrift, in der Zeitschrift für Buchhaltung (Linz), Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, ferner bei Reisch und Kreibig und in Sterns Buchhaltungslexikon.

rien ist Sterns Bemerkung im Buchhaltungslexikon (S. 598, I. Aufl.): »Die Vertreter der einen, als auch jene der andern (Theorie) halten selbstredend ihre Theorie als die einzig richtige, während Dritte wieder sich in die Möglichkeit mehrerer Theorien in der Buchhaltung hineinzufinden scheinen.«

Weitgehende Meinungsverschiedenheiten ergeben sich ferner bei der mathematischen Darstellung der Kontentheorien. Wie bekannt, ziehen viele Kontentheoretiker Buchstabensymbole mit positiven und negativen Vorzeichen als Demonstrationsmittel für ihre Theorien heran. Es soll hier kurz Berechtigung und Wert der sog. mathematischen Fundierung der Kontentheorien diskutiert werden. Es wird vielfach gelehrt, daß erst die Darstellung der Kontentheorien im Gewande einer algebraischen Gleichung ihre innere Richtigkeit aufdecke und der Begründung des Systems der Doppik wissenschaftlichen Charakter verleihe. Ich kann mit Gomberg, Reisch und Kreibig dieser Behauptung gegenüber gewisse Zweifel nicht unterdrücken. Daß eine Gleichung als solche nicht über die Richtigkeit einer Auffassung entscheidet, geht schon daraus hervor, daß Anhänger der widersprechendsten Theorien sich auf korrekte Gleichungen berufen. Was für den einen eine positive Größe bedeutet, ist für den andern eine negative. Reisch und Kreibig äußern sich hierüber folgendermaßen: »Auch würden die algebraischen Symbole in ihren Beziehungen völlig unbegreiflich bleiben, wenn nicht schon früher die Bedeutung und das Verhältnis von Aktiva, Passiva, Gewinn, Verlust und Reinvermögen erkannt worden wäre, sodaß die Formeln und ihre Umbildungen nur Bekanntes und Eingesehenes in Buchstaben wiederholen und keinerlei neue Einsicht vermitteln. Da die Grundgleichungen nur ganz bestimmte, eben durch die praktische Bedeutung der symbolisierten Größe erlaubte Umformungen vertragen, bei den meisten alltäglichen algebraischen Bearbeitungen jedoch sogleich zum Unsinn werden, so ist die Frage berechtigt, ob hier wirklich Mathematik im strengen Sinne vorliege. Vollends aber führen die Buchstabensymbole in der Hand des Laien in der Algebra zu abgeschmackten Spielereien mit vielzeiligen Formelungetümen, die keinen Schatten von wertvollem Begriffsinhalt beibringen.«

Die Berechtigung der Uebertragung mathematischer Symbole in die Kontentheorie kann, wenn in richtigem Maße angewendet, kaum angezweifelt werden. Die Mathematik besteht aus Denk-

inhalten idealer Natur, welche die Wirklichkeit anregen, aber ihr nie völlig exakt entsprechen. Die Grenzen der Uebertragbarkeit sind jedoch diskutabel. Wir operieren in der Kontentheorie z. B. mit negativen Größen (passive Bestandkonten mit negativem Vorzeichen), obwohl die Mathematiker zugeben, daß negative Zahlen ein Widerspruch sind (fiktive Zahlgebilde). Die negativen Zahlen sind durch Ausdehnung der Subtraktion über das Maß der praktischen Anwendungsmöglichkeit hinaus entstanden.

Wie war es überhaupt möglich, daß so verschiedene Theorien zur Erklärung des Kontensystems der doppelten Buchhaltung aufgestellt wurden? Nach Saxer[1]) kann uns einzig die Methodologie hierüber Auskunft geben. Die Entwicklung der Theorien läßt sich nach Saxer deutlich in drei Stufen gliedern. Er unterscheidet in bezug auf die Methoden der Buchhaltungstheorie folgende Epochen:

1. Die reine Fiktion.
2. Die fiktive Realistik.
3. Die Realistik.

Indem er die verschiedenen Theorien unter diesem methodologischen Gesichtspunkte betrachtet, kommt er zu folgender Zweiteilung der bestehenden Theorien:

1. Deduktive Theorien.
2. Induktive Theorien.

Zu den deduktiv verfahrenden Theorien rechnet er neben den personalistischen Theorien auch alle übrigen materialistischen oder besser realistischen Theorien, außer Sganzinis realistischer Theorie, die er offensichtlich wegen ihrer induktiven Forschungsweise bevorzugt. Die personalistischen Theorien suchen das System der Doppik durch Analogien (Personifikationen) zu erklären und kümmern sich nicht um den eigentlichen materiellen Gehalt und die materiellen Grundlagen des Systems. Sie sind hypothetische Spekulationen. Die fiktiv-realistischen Theorien machen wohl das System an sich zum Ausgangspunkt der theoretischen Erkenntnis. Ihre Theoretiker erkannten die Notwendigkeit der Begründung der Theorie durch Erforschung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, aber sie verfuhren nach Sganzini und Saxer deduktiv mit den Tatsachen des Systems und trugen ganz unvermerkt eigene Gedanken und Möglichkeiten ins System hinein, wie

1) A. Saxer: »Die Methode der Buchhaltungstheorie«, 11. Jahrg. der schweiz. Zeitschrift für Kaufmännisches Bildungswesen, Nr. 4 und 5.

z. B. die Idee der zwei Kontenreihen, usw. Nach Saxer beschreitet Sganzini in seiner realistischen Theorie methodologisch den einzigen (?) zum Ziele führenden Weg, weil er induktiv, d. h. historisch-genetisch verfährt, indem er die letzten Erklärungsmöglichkeiten im historischen Werdegang des Systems sucht.

Der Meinung Saxers kann ich mich nicht vollständig anschließen. Die sog. fiktiv-realistischen Theorien mögen in mancher Beziehung den Vergleich mit den Ergebnissen Sganzinis sehr wohl aushalten. Neben der Induktion ist die Deduktion gleichfalls berechtigt. Jedesmal, wenn das menschliche Erkenntnisvermögen zur vollen Erklärung einer Erscheinung nicht ausreicht, greift der Mensch, dank seiner Einbildungskraft, zu Spekulationen, Hypothesen, Hilfsvorstellungen, Fiktionen usw., die vielleicht ebensoviel zum Fortschritt der menschlichen Erkenntnis beigetragen haben, wie die oft nur scheinbar wirklichkeitsnähere induktive Forschung. Durch die verwickelte Vermengung und sozusagen Verschwisterung verschiedener Erscheinungen werden die Methoden der Induktion unsicher und unzuverlässig.

Vorläufig hat noch keine der bestehenden Theorien den berechtigten Anspruch errungen, als die allein richtige Theorie zu gelten, obwohl viele ihrer Verfechter die Siegespalme für sich in Anspruch nehmen möchten. Der einheitliche Grundgedanke, aus dem das Kontensystem bis in alle Einzelheiten zwanglos erklärt werden könnte, scheint noch nicht aufgedeckt worden zu sein. Die Divergenzen in den Kontenerklärungen rühren von den verschiedenen Betrachtungsweisen, Ausgangspunkten und Methoden her. Je nach dem Standpunkt, den der Beobachtende einnimmt, fällt ihm diese oder jene Seite des Forschungsgegenstandes mehr ins Auge. Die realistische Theorie von Sganzini geht z. B. von der Marxschen Formel G — W — W′ — G′, der kürzesten Darstellung des wirtschaftlichen Prozesses in der kapitalistischen Unternehmung aus, die Theorie der zwei Kontenreihen vom zweifach nachgewiesenen Reinvermögen, die Bilanztheorie vom Bilanzbilde. Die Reinvermögenstheorie betrachtet z. B. die Geschäftsvorfälle nach ihrer Wirkung auf das Reinvermögen des Geschäftsinhabers, die realistische Theorie von Sganzini nach ihrem Einfluß auf den Erfolg, die Bilanztheorie nach der Veränderung des Gesamtkapitals einer Unternehmung, wie dieses in den Bilanzsummen auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz zur Darstellung gelangt. Je nach dem Standpunkt und Zeitpunkt der Betrachtung bedeuten z. B.

Ausgaben für Löhne und Gehälter, Verlust, Kostenaufwand, Vermehrung der Aktiven (Betriebsvermögen). Was z. B. Reinvermögenstheorie und Bilanztheorie nicht zu einer Einigung kommen läßt, ist der verschiedene Ausgangspunkt der Betrachtung. Die Reinvermögenstheorie stellt sich auf den Standpunkt des Wirtschaftssubjektes, d. h. des Unternehmers bzw. des rechtlichen Inhabers der Unternehmung, die Bilanztheorie geht von der Wirtschaftseinheit, der Unternehmung aus. Die letztere Theorie läßt die Personen hinter der Sache zurücktreten und dies m. E. mit vollem Recht. Die Reinvermögenstheorie paßt ausgezeichnet für die Einzelfirma, nicht aber für die moderne Kapitalgesellschaft, in der die Teilhaber bedeutend mehr zurücktreten. Wir müssen eine Kontentheorie finden, die allen juristischen und wirtschaftlichen Organisationsformen der Unternehmung gerecht wird.

Die Aufgabe der Zukunft wird weniger darin bestehen, ganz neue Kontentheorien zu entwickeln, als nach methodologischen Grundsätzen die vorhandenen Theorien kritisch zu beleuchten, an ihnen das allgemein Gültige zu bestimmen und zu *einer* Theorie zu vereinen. Freilich stehen der Erreichung dieses Zieles infolge der verschiedenen Ausgangs- und Gesichtspunkte große Schwierigkeiten entgegen.

cc) Die Bilanzenlehre.

In engem Zusammenhange mit der Kontenlehre steht die theoretische Bilanzenlehre oder die Bilanztheorie. Sie bildet gleichsam einen Ausschnitt aus der ersteren. Die Bilanztheorie hat in erster Linie die Aufgabe, das Wesen der Bilanz, der wichtigsten Rechnung der doppelten Buchhaltung, zu erklären, die verschiedenen in der Bilanz verzeichneten Werte nach bestimmten Gesichtspunkten zu gruppieren, den Bilanzzweck zu ergründen und die Grundsätze, die für die Bewertung maßgebend sind, zu bestimmen. Die Bilanzenlehre ist jedenfalls dasjenige Gebiet der Buchhaltungslehre, das nach der theoretischen Seite hin am wissenschaftlichsten bearbeitet wurde und zwar nicht nur von den Fachschriftstellern der Buchhaltung, sondern gleicherweise von Oekonomen und Juristen, wie ich bereits im dogmengeschichtlichen Teile meiner Arbeit erwähnt habe. Dieser Umstand hat zur Folge, daß Abhandlungen über Bilanzen einen verschiedenen Aspekt aufweisen, je nachdem sie von einem Buchhaltungstheoretiker, von einem Oekonomen oder Juristen verfaßt wurden. Stets werden die Beziehungen mit dem von ihnen vertretenen Fache besonders eng

sein. Insgesamt kann man drei Anschauungskreise der Bilanzbetrachtung unterscheiden:

1. den rechtlichen und zwar

a) den rechtswissenschaftlich-auslegenden, der die Bilanzposten rechtlich erklärt und die Bilanzvorschriften nach ihrer Angemessenheit kritisch beurteilt;

b) den normativ-handelsrechtlichen, der die Bilanzen auf ihre Uebereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften prüft und diese interpretiert;

2. den wirtschaftlichen Anschauungskreis, der die Bilanzen wirtschaftlich beurteilt (rein ökonomisch, privatwirtschaftlich, fiskalisch, usw.);

3. den buchhalterischen Anschauungskreis, in dem besonders der Werdegang der Bilanz im Zusammenhang mit der gesamten Buchführung und die Bilanzform beachtet wird und zwar

a) rein zu Erkenntniszwecken (theoretisch) oder

b) nach vorwiegend technisch-praktischen Gesichtspunkten.

In Wirklichkeit gehen natürlich die drei Anschauungskreise, die selbst wiederum nach Sektoren gegliedert werden können, ineinander über. Besonders deutlich kommt die Vereinigung mehrerer Gesichtspunkte in der steuerrechtlichen Betrachtungweise der Bilanzen zum Vorschein (verwaltungs- und handelsrechtliche, staatswirtschaftliche und privatwirtschaftliche Ingredienzien).

Die Mehrzahl der Buchhaltungsschriftsteller verficht die Ansicht, daß die Bilanz im Rahmen der Buchführung betrachtet werden müsse, d. h. unter Berücksichtigung des ganzen Kontengefüges[1]). Dieser Meinung sind meist diejenigen Autoren, welche ihre Kontentheorien auf dem Bilanzkonto aufbauen. Einige Buchhaltungstheoretiker neigen wohl zur Verfechtung der selbständigen Stellung der Bilanz[2]) oder machen einen Unterschied zwischen

1) *Simon* sagt im Vorwort seines Buches »Die Bilanzen der privaten Unternehmungen: »Die Bilanz ist ein integrierender Teil der kaufmännischen Buchführung und kann nur im Zusammenhang derselben richtig verstanden werden.«

Rehm im Vorwort zu »Die Bilanzen der Aktiengesellschaften« meint: »Alle Ausführungen gipfeln in der Erkenntnis, daß diejenige Auslegung der Bilanzrechtssätze der Wahrheit am nächsten kommt, welche das Wesen derselben in erster Linie nicht wirtschaftlich oder gar juristisch, sondern buchführungstechnisch zu erklären sucht.«

2) *Passow* (Die Bilanzen der Aktiengesellschaften) stellt sich auf den Standpunkt, daß weder begrifflich noch tatsächlich die Bilanz auf der Buchführung zu basieren brauche, wie z. B. bei der Eröffnungsbilanz, bei der Konkursbilanz, beim Fehlen von Büchern usw.

Bilanz und Bilanzkonto (z. B. Leitner). Wichtig zur Beurteilung dieses strittigen Punktes ist die Vorfrage, ob die Bilanz überhaupt aus den Büchern hervorgehen *kann*. Ihre Beantwortung hängt aufs engste mit der Ausdehnung des Begriffes »Geschäftsfall« zusammen, also damit, ob jede Wertveränderung auch sofort gebucht wird, was zu verneinen ist. So entsteht z. B. durch eine gefällige Verpackung und Aufmachung von Waren ein Wertzuwachs, der in der Regel nicht sofort gebucht wird. Aehnlich verhält es sich mit einer Reihe von Buchungen, die sich auf die sog. *aufgeschobenen Bewertungen* beziehen, z. B. bei den Abschreibungen infolge Abnutzung des Anlagekapitals. Man findet Betriebe, sagt Schigut, in denen viele derartige Wertveränderungen überhaupt nicht oder erst am Jahresende erscheinen, andere wieder, welche deren sorgfältige Buchung und auch die der Amortisationen schon monatlich durchführen. Daraus folgt: Durch die Einführung des Bilanzkontos ist die Möglichkeit vorhanden, alle Wertaufzeichnungen, mit denen man aus technischen Zweckmäßigkeitsgründen oder wegen anderer Umstände im Verzuge ist, am Schlusse der Rechnungsperiode nachzuholen und die infolge der Wertschwankungen der Vermögensbestandteile (besser Preisschwankungen) oder der Geldrechnungseinheit (infolge Deflation oder Inflation) eingetretenen Wertveränderungen auf den Wertstand des Abschlußtages abzustimmen.

Für die selbständige Stellung der Bilanz spricht der Umstand, daß die Eröffnungsbilanz eines neu gegründeten Geschäftes nicht notwendig aus dem Kontensystem hervorzugehen braucht, da ein solches zu diesem Zeitpunkt möglicherweise noch gar nicht existiert. Dasselbe gilt sinngemäß für die Liquiditätsbilanz. Zudem werden in der einfachen kaufmännischen und kameralistischen Buchführung ebenfalls Bilanzen gezogen, die nicht organisch aus einem geschlossenen Kontensystem entstanden sind. Solche Bilanzen, auch wenn sie kontenförmig angeordnet sind, wie z. B. die Inventarbilanz, können nicht als eigentliche Bilanz*konten* angesehen werden, da sie mit den übrigen Konten meist nur in einem losen Zusammenhange stehen. Die Bilanz*natur* kann ihnen darum m. E. nicht abgesprochen werden. Sie sind Bilanzen, auch wenn sie nicht, wie die Bilanzen i. e. S. (Bilanzkonten), organisch aus der systematischen Buchhaltung erwachsen sind.

Auch die Buchhaltungsgeschichte belehrt uns, daß die Bilanz ursprünglich außerhalb des Buchungssystemes stand. Erst nach

und nach wurde sie dazu einbezogen und zwar aus Gründen rationeller Wirtschaftsführung. Wenn die Buchführung nach heutiger Auffassung die Grundregel kennt, daß jede Vermögensveränderung durch sie zum Ausdruck kommen soll, so bildet sie selbst eine Art *latente Bilanz* (daher der Ausdruck Probebilanz für den bloßen Kontenauszug gerechtfertigt), und der Abschluß ist dann nur die Ausführung dieses Gedankens.

Schigut stellt drei konstitutive Elemente bei der Bilanzaufstellung fest:

1. Den Ausfluß der Kontierung.
2. Die Ergänzung und Kontrolle durch die Inventur.
3. Die Bewertung der einzelnen Ansätze.

Mit der Erklärung des Werdeganges der Bilanz, d. h. des Bilanzierungsaktes als wichtigstem Teile der Abschlußarbeit, ist jedoch nur ein Teilproblem der Bilanzenlehre behandelt, das sicherlich in den Rahmen der Buchhaltungslehre gehört. Anders steht die Sachlage bei der Frage nach dem Bilanzinhalt. Hier spielen die Buchungsverfahren nur noch eine nebensächliche Rolle. Wir untersuchen hierbei nicht mehr die Verfahren, die Mittel zum buchhalterischen Zweck sind, sondern das wichtigste Buchungsresultat in der Form einer Gleichung nach wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten. Uns interessiert hier einzig die wirtschaftliche Betrachtungsweise[1]). Dabei ergeben sich leicht abweichende Ansichten zum buchhaltungstheoretischen und buchungstechnischen Anschauungskreis. Der Oekonom untersucht, inwieweit das Bilanzbild die tatsächlichen Verhältnisse eines Wirtschaftsbetriebes übersichtlich und wahrheitsgemäß widerspiegelt. Dieser idealen Forderung der Oekonomik kommt die Buchhaltung nur zögernd nach. Ein Vorschlag von Ciompa, der einen möglichst engen Kontakt der Buchhaltungs- und Bilanzenlehre mit der Wirtschaftslehre wünscht, verdient in dieser Hinsicht Beachtung. Ciompa verlangt, daß die Summe der Aktiven genau mit dem wirklichen Vermögensbestande übereinstimme, daß also sog. Abzugs- oder Korrekturposten nicht etwa auf der entgegengesetzten Seite der Bilanz erscheinen, z. B. Abschreibungen und Diskonte auf Aktivwerten auf der Passivseite, wie dies in der Praxis üblich ist. Ferner interessieren den Oekonomen natürlich die in der

1) Die rechtliche Betrachtungsweise können wir um so mehr vernachlässigen, da in der Bilanz die rechtlichen Verhältnisse nur unvollkommen zur Darstellung gelangen.

Bilanz enthaltenen Werte (und ihre Gliederung und Benennung), an die er seine werttheoretischen Erörterungen knüpft, von denen noch an anderer Stelle die Rede sein wird. Mittels der Wertziffern der Bilanz vermag er die Wirtschaftlichkeit und Rentabilität einer Unternehmung zu beurteilen. Solche Untersuchungen sind jedoch nicht mehr Aufgabe der Buchhaltungsforschung, sondern der engern Wirtschaftsforschung. Die Grenzen zwischen den beiden Lehrgebieten sind hier nicht leicht bestimmbar und mannigfache Uebergänge möglich, ein erneuter Beweis für die enge Verwandtschaft der beiden Disziplinen! Die aufgeworfenen Probleme mögen aber gezeigt haben, wie viele Einzelfragen der Buchhaltungs- und Bilanzenkunde noch der Aufklärung bedürfen und wie Buchhaltungs- und engere Wirtschaftsforschung sich auf demselben Arbeitsgebiete treffen.

c) Die Stellung der Buchhaltungslehre im Kreise der bestehenden Wissenschaften.

Wenige Probleme im ganzen Bereiche wissenschaftlicher Forschung sind so schwierig und so fern von einer anerkannten Lösung wie die Klassifikation der Wissenschaften. Um eine brauchbare Einteilung zu erreichen, müßte man zunächst über den Begriff der Wissenschaft übereinkommen, und das hieße ihn nach dem Soziologen Ferd. Tönnies frei bestimmen als den Begriff einer Idee, die in der gedanklichen Beherrschung einer Mannigfaltigkeit durch Begriffe bestehen würde. Die Mannigfaltigkeit aber besteht entweder selbst aus Begriffen - den Gebilden menschlichen Denkens — oder sie besteht aus Erscheinungen, Tatsachen, die beobachtet, gekannt oder erkannt werden können. Die allgemeinen Wissenschaften von Begriffen sind die Logik — die Lehre von den Begriffen überhaupt — und die Mathematik; es sind dies die schlechthin abstrakten Wissenschaften überhaupt. Die Wissenschaften von den Erscheinungen teilt man üblicherweise in Naturwissenschaften und Geisteswissenschaften ein. Bei dieser Scheidung kommt es also darauf an, ob es sich einerseits um Erscheinungen handelt, die in Raum und Zeit körperlich vorhanden sind oder anderseits um solche, die menschlichem Denken und Wollen ihr Dasein verdanken, wozu auch die gehören, welche der Materie nach in Raum und Zeit vorhanden sind, aber durch menschliches Denken und Wollen ihre Form erhalten.

Obwohl Klassifikationsversuche schon seit dem Altertume

unternommen wurden, d. h. seitdem eine Vielheit von wissenschaftlichen Disziplinen besteht, so ist doch bis heute, wie bereits gesagt, eine allgemein anerkannte und befriedigende Einteilung überhaupt nicht vorhanden und wird jedenfalls auch nie zustande kommen. Trotzdem brauchen neue Versuche nicht wertlos zu sein; denn neue Gruppierungen werden in der Regel auch von neuen Gesichtspunkten aus unternommen und bringen dadurch die Klassifikation ihrem idealen Ziele einen Schritt näher, das in der Erreichung der natürlichen (vollkommenen) Einteilung besteht, nach der die Klassen so zu bilden sind, daß ihre Objekte die größte Anzahl gemeinsamer Eigenschaften aufweisen (J. St. Mill). Es handelt sich bei den Klassifikationen nur um die heuristisch beste Gruppierung von Aehnlichem, ohne Preisgabe der Ansicht von der Einheit der Wissenschaft, denn in Wirklichkeit ist nur ein Kern den einzelnen Wissenschaften eigentümlich, auf ihrer Peripherie fließen sie ineinander über. Die üblichste Einteilung der Wissenschaften ist diejenige in Naturwissenschaften, als Wissenschaften von den Naturgegenständen und Naturvorgängen, und Geisteswissenschaften, wobei für letztere die mehr oder weniger sich deckende Bezeichnung Geschichtswissenschaften oder Kulturwissenschaften (Windelband und Rickert), die aber im Grunde nur Teilgebiete der Geisteswissenschaften sind, verwendet wird. Die Abgrenzung zwischen den beiden Gebieten ist fließend. Ohne Zweifel wäre die Buchhaltungslehre als wissenschaftliche Disziplin den Geisteswissenschaften zuzuzählen, die es mit den Erzeugnissen geistiger Tätigkeit zu tun haben. Zur Bestärkung meiner Ansicht mögen einige Definitionen dienen. Nach Dilthey sind die Geisteswissenschaften das Ganze der Wissenschaft, welche die geschichtlich-gesellschaftliche Wirklichkeit zu ihrem Gegenstand haben. Was ist die Buchhaltung anderes als ein gesellschaftliches Produkt, dessen Entstehungsgeschichte immer noch nicht genügend geklärt ist? — Nach Wundt besteht der Inhalt der Geisteswissenschaften in den aus unmittelbaren *menschlichen Erlebnissen* hervorgerufenen Handlungen und ihren Wirkungen. Darauf ist zu sagen, daß die Buchhaltung aus denjenigen Handlungen einer Wirtschaft besteht, die den Zweck haben, das Güteverhältnis der menschlichen Anstrengungen, die der Bedürfnisbefriedigung dienen, zu verbessern. Das menschliche Erlebnis, aus dem die Buchhaltung hervorgeht, ist die wirtschaftliche Not, die den Menschen zu einer rationellen Verwendung der wirtschaftlichen Kräfte nötigt und über welche

ihm die Buchhaltung die nötige Uebersicht verschafft. Daß in der Buchhaltung die Zielstrebigkeit (das Zweckhafte) ins Auge fällt, verstärkt nur die Ansicht von dem geisteswissenschaftlichen Charakter der Buchhaltungslehre, da in den Geisteswissenschaften im Gegensatz zu den Naturwissenschaften die teleologische Betrachtung vorherrschend ist.

Nun wird aber der Natur gewisser Wissenschaften Zwang angetan, wenn sie kurzerhand einer der beiden erwähnten Hauptgruppen von Wissenschaften zugeordnet werden. In mehr als einer Hinsicht ist die genannte Zweiteilung unbefriedigend, besonders deshalb, weil die Objekte einer Reihe von Wissenschaften psychophysischer Art sind. Viele Zweige der sog. Geisteswissenschaften haben mit der Naturbedingtheit der für sie bedeutsamen Tatsachen zu rechnen. Dies trifft gerade in hervorragendem Maße bei den Wirtschaftswissenschaften zu. Bei der ökonomischen Betrachtungsweise werden Gegenstände der Naturwelt als Mittel zur Bedürfnisbefriedigung aufgefaßt und rücken als solche in den Mittelpunkt menschlichen Begehrens, menschlicher Ueberlegung und Einwirkung und erhalten dadurch eine bestimmte psychische Prägung. In ähnlicher Weise drängen sich Naturfaktoren in der Buchhaltungslehre auf. Hierzu ein Beispiel: Träger der Werte, die von der Buchhaltung quantitativ erfaßt werden, sind meist körperliche Güter, die durch Natureinflüsse günstig oder ungünstig beeinflußt werden, sei es durch Substanzverminderung, chemische Veränderung, Abnützung, Minderung der Gebrauchsfähigkeit usf. Diese natürlich-technischen Veränderungen an Gütern haben wirtschaftlich eine Umwertung, meist in der Richtung einer Wertverminderung zur Folge. Ein buchhalterischer Akt, der z. B. die Wertverminderung zum Ausdruck bringt, ist die Abschreibung. Dieser Buchungsvorgang liefert gerade einen drastischen Beweis, daß die Buchhaltungslehre natürlich technische Vorgänge nicht unberücksichtigt lassen darf. Ein Blick in die Lehrbücher über die Buchhaltung landwirtschaftlicher oder industrieller Betriebe überzeugt uns von der Richtigkeit dieser Ansicht.

Die Einteilung, die m. E. immer noch am meisten befriedigt, ist die auf den französischen Positivisten Auguste Comte zurückgehende. Comte gliedert die Wissenschaften nach Stufen abnehmender Abstraktheit[1]) und Allgemeinheit und zunehmender

1) Die Einteilung der Wissenschaften einzig nach dem Grade der Abstraktheit kann allerdings schwere Nachteile mit sich bringen. Wissenschaften von annähernd

Kompliziertheit der Erscheinungen. Er fand, daß alle möglichen Phänomene in 6 Klassen eingeteilt werden können, von denen jede eine besondere Disziplin bilde. Seine Hierarchie der Wissenschaften (Sciences fondamentales) enthält: Mathematik, Astronomie, Physik, Chemie, Biologie, soziale Physik (Struktur der gesellschaftlichen Grundgesetze der menschlichen Entwicklung, Geschichte der Zivilisation). Dieses Schema wurde von Comtes Nachfolgern mit einigen Abänderungen beibehalten; so wurde z. B. durch Spencer die Psychologie von der Physiologie getrennt und die soziale Physik in Soziologie umgetauft. Die Comtesche Pyramide der Wissenschaften wurde dann vom Leipziger Chemiker und Naturphilosophen Ostwald übernommen und weiter ausgebaut. Als Frucht seiner Ueberlegungen ergab sich folgender annähernd symmetrischer Aufbau der »reinen« Wissenschaften:

I. Formale Grundwissenschaften. Hauptbegriff *Ordnung*.
   1. Logik oder Mannigfaltigkeitslehre;
   2. Mathematik oder Größenlehre;
   3. Geometrie oder Raumlehre;
   4. Phoronomie oder Bewegungslehre;

II. Physische Wissenschaften. Hauptbegriff *Energie*.
   1. Mechanik;
   2. Physik;
   3. Chemie;

III. Biologische Wissenschaften. Hauptbegriff *Leben*.
   1. Physiologie;
   2. Psychologie;
   3. Soziologie[1]) oder Kulturwissenschaft.

Der Vorzug obiger Gruppierung liegt darin, daß den Fortschritten der Wissenschaft Rechnung getragen und eine rationelle Auslese der reinen Wissenschaften vorgenommen wird. Ostwalds

gleichem Abstraktheitsgrade können sich inhaltlich sehr fernstehen. Außerdem kann eine bestimmte Wissenschaft in ihren verschiedenen Teilgebieten, gerade z. B. die Oekonomik und die Buchhaltungslehre, einen sehr verschiedenen Abstraktheitsgrad aufweisen, sodaß sich eine bestimmte Abstraktheitsstufe nur schwer feststellen läßt. Allen derartigen Anordnungen haftet zudem der Mangel an, daß einzelne Wissenschaften mehr oder weniger willkürlich aus der Stufenreihe weggelassen sind (s. Näheres hierüber in Erich Bechers »Geisteswissenschaften und Naturwissenschaften«, München und Leipzig 1921).

1) Ostwalds Auffassung von der Soziologie stimmt mit keiner der üblichen überein; sie ist die Wissenschaft von der Zivilisation und schließt die Gesellschaftslehre im heutigen Sinne in sich ein.

Einteilung beschränkt sich auf die sogenannten reinen Wissenschaften; die Astronomie z. B. zählt er zu den »angewandten« Wissenschaften. Hierbei denkt er durchaus nicht in erster Linie an die technischen Anwendungen, sondern er will damit zum Ausdruck bringen, daß hier an einem gegebenen Objekt die gegenseitigen Beziehungen seiner Teile durch Anwendung der in der reinen Wissenschaft gefundenen allgemeinen Regeln dem Verständnis nähergebracht werden sollen. Da bei einer solchen Aufgabe das Abstraktionsverfahren der reinen Wissenschaften nicht in gleichem Maße zulässig ist, so stellt sich in einem gegebenen Falle meist die Notwendigkeit heraus, verschiedene reine Wissenschaften gleichzeitig für die Erklärung heranzuziehen. Die Astronomie, die Medizin, die Geschichte sind Beispiele dafür; dasselbe gilt für Buchhaltungslehre und Nationalökonomie. Wir sehen bei Ostwald wiederum den Grundgedanken Comtes, aber in schärferer Ausprägung, daß man die Wissenschaften nach dem abnehmenden Maße des Umfanges ihrer grundlegenden Begriffe ordnen müsse, so daß man mit der Wissenschaft anfängt, deren Begriff den größten Umfang hat, und dann unter regelmäßiger Einengung des Umfanges durch Spezialisierung des Inhaltes stufenweise zu den andern Wissenschaften fortschreitet. Die Begriffe machen hier das eigentliche Material der Wissenschaften aus; daher wird die Systematik der Wissenschaften auf der Systematik der Begriffe aufgebaut.

Die erste Wissenschaft wird die allgemeinsten und daher ärmsten und dürrsten Begriffe enthalten, die letzte die speziellsten und daher reichsten. Im obigen System beansprucht die Logik als allgemeinste Wissenschaft den ersten Platz. Sie bildet zusammen mit den mathematischen Disziplinen die Wissenschaften, welche es mit dem zentralen Begriff *Ordnung* zu tun haben. Bei der zweiten Gruppe tritt zu den Begriffen Ordnung, Zahl, Größe, Raum und Zeit ein neuer Begriff, die *Energie*, in den biologischen Wissenschaften tritt noch die Erscheinung des *Lebens* hinzu. Ihr speziellster und reichster Begriff ist der Begriff der menschlichen Gemeinschaft, die den Boden für die Kulturerscheinungen bildet.

Dieses Begriffsgebäude der reinen Wissenschaften dient nun als Gerüst für die angewandten konkreten Wissenschaften. Sie kennzeichnen sich vor allem dadurch, daß sie sich auf vorhandene, komplexe Objekte beziehen, deren Entstehung, Umfang,

Verbreitung usw., deren zeitliche und räumliche Zusammenhänge sie aufzudecken und zu erklären haben.

Diesen Abstecher in das Gebiet der allgemeinen Wissenschaftslehre erachtete ich als notwendig, bevor der Versuch, die Buchhaltungslehre in den Gesamtrahmen der Wissenschaften unterzubringen, unternommen werden konnte. Durch die Comte-Ostwaldsche Gruppierung fällt der alte Streit zwischen natur- oder geisteswissenschaftlichem Charakter eines Wissensgebietes weg. Die Geisteswissenschaften werden einfach von denjenigen Wissenschaften gebildet, die um Psychologie und Soziologie lagern. Um die Soziologie gruppieren sich als sozialwissenschaftliche Disziplinen neben andern, die Wirtschaftswissenschaft und die Rechtswissenschaft, mit welchen die Buchhaltungslehre in engerem Kontakt steht. Auch die Buchhaltungslehre ist hier anzugliedern. — Wie steht es dann aber mit ihrer Verwandtschaft zur Mathematik? Ist die Buchhaltungslehre nicht ein verlorener Schößling der Mathematik? Schon Proudhon behauptete, daß die Buchhaltung in bezug auf Exaktheit ihrer Ergebnisse der Arithmetik und Algebra nicht nachstehe. Es sind ja gerade die der Mathematik entliehenen Zahlzeichen, Gleichungen, Rechnungsoperationen usw., die Exaktheit — allerdings nur eine relative, da es sich in der Buchhaltung nicht mehr um abstrakte, sondern um konkrete Größen handelt, die nur annähernd zahlenmäßig ausgedrückt werden können — und Ordnung[1]) in die Buchhaltung bringen. Schär bezeichnet die Buchhaltung mit Recht als eine Wissenschaft auf den »Grenzgebieten der Wirtschaftswissenschaft, der Mathematik und der Rechtswissenschaften«. Ergänzend hätte allerdings hinzugefügt werden sollen, daß die ökonomischen Anschauungen in ihr vorherrschen. Léautey und Guilbault dagegen sehen in der Buchhaltungslehre schlechtweg einen Zweig der angewandten Mathematik, eine Ansicht, die schon der Altmeister der Buchhaltung, Luca Pacioli, der die Buchhaltung in seinem mathematischen Lehrbuch[2]) beschrieb, vertrat. Ich stehe, glaube ich, mit meiner sozialwissenschaftlichen Auffassung der Buchhaltungslehre in guter Gesellschaft; denn m. W. war es gerade die Académie des sciences morales et politiques

1) Einige Autoren wollen daher die Buchhaltungslehre zur Ordnungswissenschaft par excellence stempeln. Ordnung ist jedoch ein Kennzeichen jeder Wissenschaft.

2) Seine »Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalità« (1494) enthält im I. Teil der Arithmetica den »Tractatus de computis et scripturis«.

und nicht die Académie des sciences, von der Léautey und Guilbaults Standardwerk (La science des comptes«) preisgekrönt wurde. Rein sachlich ist gegen die mathematische Auffassung einzuwenden, daß die Buchhaltungslehre keine Wissenschaft ist, die es nur mit abstrakten mathematischen Begriffen zu tun hat, sondern mit Erscheinungen, die durch das Denken und Handeln im gegenseitigen Verkehr der Menschen entstanden sind. Obwohl die Buchhaltungslehre den Sinn der Buchhaltungszahlen zu erklären hat und selbst algebraische Symbole für die Erklärungen heranzieht, kann die Buchhaltungslehre nicht zur Mathematik gerechnet werden (bestenfalls zur angewandten Mathematik). Auch die Sozialökonomik, ja selbst die Soziologie (typisch für Paretos Soziologie) verwendet in ihren Darstellungen Zahlen und algebraische Formeln. Eine Menge von Wissenschaften verwenden die Mathematik als Werkzeug. Selbst die Jurisprudenz kann sie nicht ganz entbehren, wie Prof. Roguin (»La règle du Droit«), der die Beziehungen zwischen Mathematik und Jurisprudenz festzustellen versuchte, nachwies. Oder denken wir an die Stöchiometrie, die für die Lösung ihrer Probleme solide mathematische Kenntnisse erfordert; trotzdem wird sie zur Chemie gerechnet und mit Recht. Bei der Einstellung der Wissenschaften in den erwähnten Pyramidenbau Comtes und Ostwalds muß als Grundsatz gelten, daß *jeder Zweig menschlichen Wissens derjenigen Gruppe von Wissenschaften zuzurechnen ist, von welcher er die speziellsten und kompliziertesten Begriffe entlehnt.* Wenden wir diesen Satz auf die Buchhaltungslehre an, so kann kein Zweifel mehr bestehen, daß die Buchhaltungslehre den Sozialwissenschaften zugezählt werden muß, die sich alle um den Herrenthron der Soziologie als Spitzenwissenschaft lagern.

Auf eine genauere Lagebestimmung der Buchhaltungslehre oder des größeren Gebietes der Verrechnungslehre im Felde der Sozialwissenschaften will ich aus mehrfachen Gründen verzichten. Je nach dem Ausgangspunkt (Begriff, Objekt, Methode, praktische Zweckmäßigkeit usw.) können verschiedene Gruppierungen vorgenommen werden. Mit Vorliebe wird vom Objekt ausgegangen, was ständig Meinungsverschiedenheiten über die Abgrenzungen einer Wissenschaft mit ihren verwandten Disziplinen zur Folge hat (typisches Beispiel die Geographie). An dieser Stelle muß noch einmal der Ansicht entgegengetreten werden, daß ein Forschungsobjekt nicht gleichzeitig verschiedenen Wissenschaften als

Stoff dienen könne. Diese unterscheiden sich viel weniger durch die Gegenstände, die sie bearbeiten, als durch die Seiten oder Besonderheiten der Gegenstände (Identitätsprinzip), auf welche sie ihre Aufmerksamkeit richten oder ihre Fragen beziehen. Folge davon ist natürlich auch eine Verschiedenartigkeit der Grundbegriffe, die sich herausbilden. An ihren Begriffen geprüft, kann sich die Buchhaltungslehre im Ostwaldschen Sinne wohl gar zu einer theoretischen Disziplin entwickeln, aber nur zu einer angewandten (nicht im Sinne praktisch-technischer Anwendung), da sie Grundbegriffe anderer Wissenschaften übernimmt (z. B. Zahl, Geldrechnungseinheit, Wert usw.). Ihr Hauptbegriff ist wohl die wirtschaftliche Verrechnung, der wiederum wirtschaftliche Tauschwerte voraussetzt (ökonomische Kategorie), und die wiederum durch Verkehrsbeziehungen (soziale Kategorie) bedingt sind. Oberster Begriff ist daher die menschliche Gesellschaft. *Die Buchhaltungslehre ist eine Sozialwissenschaft*, da die Buchhaltung nur in sozialem Milieu entstehen kann, und sie selbst eine *sozial orientierte Tätigkeit* ist. Sie kann sich nur dort entfalten, wo Wirtschaften in kontinuierlichen Wechselbeziehungen miteinander stehen.

Unter den Sozialwissenschaften steht die Buchhaltungslehre ihrem Wesen nach den Wirtschaftswissenschaften am nächsten, von denen sie selbst einen Ableger bildet. Ihre Eingliederung in das wirtschaftswissenschaftliche System begegnet jedoch wegen ihres Charakters als Grenzwissenschaft großen Schwierigkeiten. Ihr Verhältnis zu den einzelnen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen wird noch am Schluß meiner Arbeit (s. II. Teil, Abschnitt 4c und 4d) näher dargelegt werden.

4. Die engeren Verknüpfungspunkte der Buchhaltungslehre mit der Sozialökonomik.

Buchhaltungslehre und Sozialökonomik stehen im Verhältnis der Wechselwirkung zueinander. Der Grad der beidseitigen Abhängigkeit ist jedoch verschieden groß. Die Einwirkung der Sozialökonomik auf die Buchhaltungslehre ist historisch die primäre. Sozialökonomik ohne Buchhaltungskenntnisse ist möglich, die Buchhaltungslehre als theoretische Disziplin steht und fällt mit der Sozialökonomik. Erstere ist im wesentlichen ein Ableger der letzteren und ohne diese nicht denkbar. Ohne rudimentäre Kenntnis des Wirtschaftslebens, die uns die Erfahrung oder die realisti-

sche Wirtschaftslehre vermittelt, ist das Verständnis der Buchhaltungserscheinungen nicht möglich. Die Buchhaltung als Erscheinung des Wirtschaftslebens (Teilobjekt der Wirtschaftsforschung) kann nur im Zusammenhang mit den übrigen Wirtschaftserscheinungen, die zu ihrem Großteil, d. h. soweit sie rechenhaftig sind, gedanklich zu Quantitäten umgearbeitet und symbolisch als Wertgrößen zur Darstellung gelangen, verstanden werden. Die Buchhaltung als Schöpfung des praktischen Wirtschaftslebens interessiert dann wiederum wegen ihrer übersichtlichen Darstellungen des Verlaufes wirtschaftlichen Geschehens in erhöhtem Maße den Wirtschaftstheoretiker, und er bedient sich daher ihrer als *Forschungsinstrument*. Dadurch wird eine enge Arbeitsgemeinschaft zwischen den beiden Disziplinen geschaffen. Auch inhaltlich berühren sich die beiden Wissensgebiete, da das gedankliche Schema der Bilanz, das wiederum auf den mathematischen Begriff der Gleichung zurückzuführen ist, direkt aus der Buchhaltungspraxis oder durch die Buchhaltungslehre in der Oekonomik zur Darstellung wirtschaftlicher Verhältnisse als Handels-, Zahlungs-, Wirtschaftsbilanz usf. Verwendung findet. Die aus der Buchhaltung zu praktischen Zwecken gewonnenen Rechnungsergebnisse (z. B. Umsatzgröße, Verhältnis der eigenen Mittel zu den fremden Mitteln, Zusammensetzung der fremden Mittel, Größe der Kosten und des Ertrages, Beteiligung an andern Unternehmungen usw.) können auch für den Wirtschaftswissenschafter von Interesse sein. Sie bedürfen natürlich oft noch der weitern kalkulatorischen und statistischen Verarbeitung und Umarbeitung, um wirklich wissenschaftlich verwendbar zu sein. In weit höherem Maße nimmt die Buchhaltung in Theorie und Praxis wirtschaftliche Grundbegriffe auf und zieht zu ihrer Erklärung die Ergebnisse der Wirtschaftstheorie heran (z. B. Vermögens-, Kapital-, Ertrags-, Rentabilitäts-, Kosten- und Wertbegriffe). Da die Buchhaltung im wesentlichen eine Wertverrechnung ist, so kann der Buchhaltungstheoretiker ohne den Wertbegriff nicht auskommen und sucht bei den Sozialökonomen Aufschluß über das Wesen des Wertes zu erhalten. Das *Wertproblem* bildet inhaltlich den innigsten Berührungspunkt der beiden Disziplinen. Die beiden genannten Hauptverknüpfungspunkte »Buchhaltung als wirtschaftswissenschaftliches Forschungsmittel« und »Wertproblem« sollen im folgenden nach ihrem wahren Sachverhalt genauer geprüft und schließlich noch das Verhältnis der Buchhaltungslehre zu den

einzelnen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen ins Auge gefaßt werden, bei der eine Klassifikation der Wirtschaftswissenschaften die Orientierung erleichtern soll.

a) Die Buchhaltung als wirtschaftswissenschaftliches Forschungsmittel.

So stark die Buchhaltung als Wissenschaft von den Volkswirtschaftern angezweifelt wird, so sehr sind sie heute im Prinzip damit einverstanden, daß die Buchhaltung ein wertvolles Hilfsmittel wirtschaftswissenschaftlicher Forschung sei, wenn auch über das Maß ihrer Verwendungsmöglichkeit starke Meinungsverschiedenheiten herrschen. Es sei mir gestattet, die Wertschätzungsurteile einiger Nationalökonomen über die Buchhaltung im allgemeinen mit kurzen Marginalien anzuführen. Es fehlen unter ihnen selbst einige Enthusiasten nicht.

Der Wiener Professor Othmar Spann hat die fünfte Auflage seines weitverbreiteten Werkchens »Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre auf dogmengeschichtlicher Grundlage« durch einen Anhang erweitert, in dem er Ratschläge für den Studiengang der Beflissenen der Volkswirtschaftslehre gibt und dort unter anderem folgendes ausführt: »Wer tiefer in die Volkswirtschaftslehre eindringen und namentlich nicht bei dem rohen Standpunkt des »Gebrauches für die Praxis« stehen bleiben will, benötigt neben anderm auch ein tüchtiges *privatwirtschaftliches* und technologisches Studium, um in den Tatsachen festen Fuß zu fassen.« Wer nicht ganz genau wisse, wie es um einen Wechsel stehe, wer keine *Bilanz*, keinen Kurszettel zu lesen verstehe, dem bleibe das Kredit-, Bank- und Börsenwesen, dem bleibe Währung und Wechselkurs immer unklar, der kenne überhaupt nicht genau den feinen Mechanismus des Geschäftslebens. Spann hält es als das beste, einen praktischen Lehrgang der *Buchhaltung mit Uebungskontor* zu besuchen. Wer das nicht könne, studiere gewissenhaft *doppelte Buchhaltung*, kaufmännisches Rechnen usw.

Einen Beweis für die fruchtbare Verwertung privatwirtschaftlicher Kenntnisse bildet Schärs Arbeit über die Zahlungsbilanz im Lichte der Handelswissenschaft (1908). Dieses Thema ist kein handelstechnisches, überhaupt kein privatwirtschaftliches, sondern ein volkswirtschaftliches, ja weltwirtschaftliches. Wirtschaftsstatistik, Kalkulation und Buchhaltung (als Darstellungsmittel) kommen bei der Lösung eines solchen Problems gleichzeitig zur Geltung.

Schnapper-Arndt, in seinen letzten Lebensjahren Dozent an der damals gerade neu errichteten Akademie für Sozial- und Handelswissenschaften in Frankfurt a. M. (heute Universität), der sich als Statistiker und Haushaltungsmonographist einen Ruf erwarb, wurde bereits erwähnt. Einige seiner Bemerkungen über den Wert der Buchhaltung mögen hier noch angeführt werden[1]). »Mir scheint die Buchhaltungslehre geradezu einen grundlegenden Zweig der ökonomischen Statistik zu bilden, und Versuche, die Vorgänge komplizierter Privatwirtschaften in den Formen der italienischen Buchhaltung sich auseinanderzulegen, dürften die besten praktischen Uebungsaufgaben und ab und zu auch wohl Ueberprüfungsmittel zu jenen feinen Analysen bilden, wie sie uns namentlich von deutschen und österreichischen nationalökonomischen Theoretikern in grundlegenden Kapiteln über Wirtschaft, Wertmessung und dergl. geliefert worden sind. Wenn ich eines dieser Kapitel lese, verlange ich förmlich nach einem »Wirtschaftsbudget«[2]) als Anhang, wie man nach einem Bilde in einem der Illustration bedürfenden Buche sucht. Ich glaube, wenn der Privatwirtschaftsstatistiker es niemals unterläßt, die Wirtschaften, mit denen er sich befaßt, nach Grundsätzen der italienischen Buchhaltung zu untersuchen, gleichviel, ob er die Resultate in dieser Form veröffentliche oder nicht, so wird er damit einen sicheren Leitfaden, wie durch nichts anderes, erlangen, und wenn er auch viele Probleme nicht wird lösen können, so wird er doch mehr als auf einem andern Wege erkennen, daß hier Probleme sind«.

Ihm reiht sich würdig an Karl Bücher: »Die Buchhaltung ist sehr wohl einer wissenschaftlichen Behandlung und Entwicklung fähig, und hat darin bereits sehr erhebliche Fortschritte gemacht. Ihre Aufnahme unter die Universitätsdisziplinen, wo sie in der Nachbarschaft der Nationalökonomie und Jurisprudenz die fruchtbarsten Anregungen empfangen und auch geben könnte, halte ich nur für eine Frage der Zeit. Es kommt ihr hier das dringende Bedürfnis aller Privatwirtschaftswissenschaften entgegen, wie denn die landwirtschaftliche Buchhaltung bei uns in Leipzig bereits eine Vertretung besitzt, und auch das Rechtsstudium wird sich bequemen müssen, diesem Fache einmal näher zu treten. Denn es ist doch nicht gerade ein erfreuliches Schauspiel, wenn in

1) G. Schnapper-Arndt: Sozialstatistik (S. 397 ff.). Leipzig 1908.

2) Besser wäre eine genaue Wirtschaftsrechnung!

öffentlichen Gerichtsverhandlungen tagelang Vernehmungen von Sachverständigen der Buchhaltungswissenschaft über oft sehr einfache Fragen stattfinden müssen, und wenn für den erkennenden Richter Handelsbücher, Vermögensverzeichnisse, Vormundschaftsrechnungen — alles Dokumente von größter Beweiserheblichkeit — wirklich Bücher mit sieben Siegeln sind. Auch die Ausbildung der Nationalökonomen und Verwaltungsbeamten würde von dieser Disziplin Nutzen ziehen. Wird doch unser Staatsrechnungswesen noch meist nach einem ganz veralteten bureaukratischen Schematismus geführt und bedarf nur zu sehr der kaufmännischen Auffrischung« [1]). Bücher hebt hiermit die Buchhaltung nicht nur als Mittel zur wirtschaftlichen Forschung hervor, sondern gibt sogar zu, daß die Buchhaltungslehre eines wissenschaftlichen Ausbaus fähig sei.

Die angeführten Zitate mögen zur Genüge darlegen, daß die Volkswirtschafter die Buchführung als Mittel zu ihren volkswirtschaftlichen Untersuchungen heranzuziehen geneigt sind oder wenigstens ihres Wertes bewußt sind. Die nächste Frage ist nun die, in welchem Maße die Buchhaltung und für welche Zwecke sie am besten für wirtschaftswissenschaftliche Untersuchungen benutzt werden kann und tatsächlich schon Verwendung findet. Die Buchhaltung bildet nicht eine eigentliche Forschungsmethode, sondern ein Hilfsmittel einer bestimmten Forschungsmethode, nämlich derjenigen, die von den wirtschaftlichen Tatsachen ausgeht, also der induktiven Methode.

Wir haben gesehen, daß verschiedene der im ersten Teile meiner Arbeit angeführten Nationalökonomen sich der Buchhaltung als Forschungsmittel bedienten, allen voran die Monographisten der Familienhaushaltungen. Die heuristische Bedeutung gut geführter Haushaltungsbücher ist jedoch mit der Beschreibung bestimmter Haushalttypen und der Feststellung der wirtschaftlichen Lebensverhältnisse von Personen nicht erschöpft. Sind einmal genügend Haushaltungsmonographien geschaffen, so können sich auf deren Ergebnissen erst eigentliche *sozial*ökonomische Untersuchungen aufbauen und Schlußfolgerungen sozialökonomischer Art ziehen lassen. Derartige Probleme sind z. B. die Bestimmung der steuerlichen Belastung, der Veränderung der Kaufkraft von Geld und von Geldeinkommen, der Steigerung der Kulturbedürf-

1) Zitiert von Gomberg in »Grundlegung der Verrechnungswissenschaft«.

nisse, die Proletarisierung bestimmter Volksschichten und Berufsstände usw. Wir sehen also, so einfach und unscheinbar die Einnahmen- und Ausgabenrubriken der Haushaltungsrechnungen sich ausnehmen, so vermögen sie dennoch über eine Fülle von Fragen Auskunft zu geben.

Noch eines einzelwirtschaftlichen Arbeitsgebietes, in der die Buchhaltung schon seit lange als zahlenmäßiger Beleg dient, muß hier gedacht werden, der Finanzwissenschaft, speziell der Finanzstatistik. Die finanzwissenschaftlichen Arbeiten historisch-statistischer Natur beweisen genügend, wie wertvoll buchhalterische Unterlagen für derartige Untersuchungen sind, so daß sich besondere Hinweise darauf erübrigen.

Außer den erwähnten Arbeitsgebieten wird aber die Buchhaltung noch verhältnismäßig wenig für andere wirtschaftliche Forschungszwecke in Anspruch genommen. Einer der ersten Nationalökonomen, der die Buchhaltung für die Gesamtheit der in Betracht kommenden Wirtschaftsgebiete richtig einschätzte, ist der Begründer des Thünen-Archivs, Richard Ehrenberg, der die Thünensche Forschungsmethode noch weiter ausgestalten will. Schon Thünen hatte die Bedeutung des Rechnungswesens für die Wirtschaftswissenschaft erkannt und als praktischer Landwirt die Ergebnisse seiner landwirtschaftlichen Buchhaltung für wissenschaftliche Zwecke zu verwenden gesucht. Mit Hilfe der Ergebnisse seiner Buchhaltung soll er auch die bekannten Kreise der landwirtschaftlichen Bebauungssysteme in seinem »Isolierten Staate« aufgestellt haben.

Inwieweit Buchhaltungsergebnisse bei agrarökonomischen Untersuchungen mit Erfolg verwendet werden können, zeigen beispielsweise die Arbeiten von Prof. Laur, dem unermüdlichen Sekretär des schweiz. Bauernverbandes, besonders seine Rentabilitätsberechnungen über landwirtschaftliche Betriebe. Laur, der selbst eine ausführliche Darstellung über die Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft geliefert hat, betont mit Nachdruck die Bedeutung der Buchhaltung für bäuerliche Betriebe und der weiteren statistischen und kalkulatorischen Verarbeitung der Buchungsergebnisse. Mögen auch seine landwirtschaftlichen Monographien interessenpolitisch gefärbt sein, so beweisen sie zum mindesten die Möglichkeit, Buchungsmethoden mit Nutzen auf agrarökonomischem Gebiete verwenden zu können.

Ehrenberg äußert sich über die Verwendungsmöglichkeit der Buchhaltung für die Wissenschaft folgendermaßen:

»Die Messung der wirtschaftlichen Tatsachen setzt ihre genaue *Ermittlung* voraus, und damit gelangen wir zu einer zweiten Eigentümlichkeit des wirtschaftlichen Lebens, welche es den Wirt-

schaftswissenschaften ermöglicht, den Vergleich zu einem exakten Forschungsmittel auszubilden. Das *Wirtschaften selbst* erheischt in weitem Umfange genaue *Registrierung* der wirtschaftlichen Tatsachen.« Im Gegensatz zu den Haushaltungsmonographisten bringt Ehrenberg, der seine Untersuchungsmethode als exakt-realistische charakterisiert, den Unternehmungen ein größeres Interesse entgegen, da diese für die Ausbildung und Verwendung seiner exakt-vergleichenden Methode von größerer Bedeutung sind und sie die wichtigsten Wirtschaftseinheiten des wirtschaftlichen Lebens schon ihrer Mannigfaltigkeit wegen darstellen. Insbesondere weist Ehrenberg auf die Bedeutung der Bilanz als Ergebnis der doppelten Buchhaltung hin, unterläßt aber, eine genaue Erklärung des Buchhaltungssystems zu geben. Eine eingehende Erklärung wäre in seiner Zeitschrift »Archiv für exakte Wirtschaftsforschung« (Thünen-Archiv) um so eher am Platze gewesen, weil er sagt, »diese Bedeutung der doppelten Buchhaltung (als Forschungsmittel) ist bisher noch kaum erkannt worden, weil die Volkswirte sich mit ihr noch wenig oder gar nicht beschäftigt haben«.

Neben Ehrenberg stellten Liesse und Stillich die Buchhaltung in den Dienst der Erforschung von wirtschaftlichen Unternehmungen. Stillich bedient sich ihrer zur privatwirtschaftlichen Untersuchung einzelner Unternehmungen der Eisen-, Stahl- und Kohlenindustrie mit besonderer Berücksichtigung der Rentabilitätsfrage und zeitigte vielleicht damit bis heute die besten positiven Ergebnisse. Liesse berücksichtigt die Leistungen der Buchhaltung in der Unternehmung im allgemeinen in seiner Abhandlung »Les entreprises industrielles«.

Ferner wies Gomberg, der die Thünen-Ehrenbergsche Methode eingehender würdigt als hier geschieht, in seinen bereits genannten Schriften nachdrücklich auf die Dienste hin, welche die verrechnungswissenschaftlichen Methoden der Volkswirtschaftslehre leisten könnten.

Die Bedeutung der Buchhaltung für die einzelwirtschaftliche Forschung wird heute fast allseitig zugegeben. Die Buchhaltung vermag Aufschluß zu geben über das wirtschaftliche Gebaren des bescheidensten Haushaltes wie über die Wirtschaftsführung der mächtigsten Haushalte, derjenigen der Staaten, und zudem entwirft sie ein Bild vom Aufbau aller Arten von Erwerbswirtschaften und Gemeinwirtschaften.

Schon mehr bezweifelt wird die Bedeutung der Buchhaltung für die engere sozialökonomische Forschung rein theoretischer Natur. Darauf kann man erwidern, daß die Buchhaltung der Volkswirtschaftstheorie wertvolles Beobachtungsmaterial liefert; zudem dient sie ihr zur Kontrolle ihrer aprioristischen Annahmen, die oft allzusehr von der wirtschaftlichen Wirklichkeit abweichen. Ferner darf nicht übersehen werden, daß in der Buchhaltung die tauschwirtschaftlichen Beziehungen der Einzelwirtschaften zur Darstellung gelangen (in Debitoren- und Kreditorenkonten, Wechselkonten, Bankkonten, Beteiligungskonten usw.), die über die Art und Größe der Verkehrsbeziehungen Aufschluß geben. Die wirtschaftlichen Untersuchungen müssen daher neben einem sozialen Ausgangspunkt auch einen individuellen haben, der darin besteht, daß man von der Erkenntnis einzel- oder personalwirtschaftlicher Tatsachen zu volkswirtschaftlichen Erkenntnissen schreitet. Die Berechtigung des individuellen Ausgangspunktes wird durch die Tatsache begründet, daß der Ursprung des Oekonomischen nicht in der Volkswirtschaft, sondern in der Einzelwirtschaft liegt.

Freilich muß man sich stets der Grenzen der Brauchbarkeit des Buchungsmaterials für die wirtschaftliche Forschung bewußt bleiben. Die Brauchbarkeit der Buchhaltung hängt in erster Linie von dem Maße der Wahrheit ab, die sie in sich birgt, die jedoch, zumal in den veröffentlichten Bilanzen, nicht allzu rein zu finden ist. Die Buchhaltung, deren Wertangaben teilweise auf Schätzungen beruhen, ist ein Stück stilisierter Wirklichkeit[1]). Man muß sich hüten, auf Grund der Bilanzen zu weitgehende Schlüsse zu ziehen; denn die Bilanzen sind entweder gewollt, oder infolge gesetzlicher Vorschriften, nicht immer der Wahrheit entsprechend (infolge Mangelhaftigkeit gesetzlicher Bestimmungen oder Umgehung derselben zur Steuerhinterziehung). Der gleiche Vorwurf könnte aber auch die Statistik treffen, deren Enquêten usw. fast ebensowenig auf absolute Zuverlässigkeit Anspruch machen können.

Die Buchhaltung wird gerne in einem Atemzuge mit der *Statistik* genannt, so daß man schon daraus auf eine enge Ver-

1) Wenn Schär im Vorwort seines Werkes »Buchhaltung und Bilanz« das Motto gebraucht: »Die Buchhaltung ist die untrügliche Richterin der Vergangenheit, die notwendige Führerin der Gegenwart und die zuverlässige Ratgeberin der Zukunft jeder Unternehmung«, so entspricht das nur annähernd den Tatsachen. Das Motto hat einzig Sinn als ideale Forderung, als Postulat.

wandtschaft der beiden Lehrgebiete schließen kann (siehe auch weitere Erörterungen hierüber auf S. 95). Der Vergleich ist tatsächlich sehr naheliegend. Es bestehen eine Menge gemeinsamer Züge an beiden Disziplinen, die durch mannigfache Berührungspunkte miteinander verbunden sind und gerade deshalb Veranlassung zu allerlei Verwechslungen (ihres Wesens und ihrer Aufgaben) geben. Ihre Abgrenzung läßt leider oft zu wünschen übrig. Um so mehr müssen sie, so gut wie möglich, voneinander reinlich geschieden werden. Es geht nicht an, wie Schnapper-Arndt es tut, die Buchhaltungslehre als grundlegenden Zweig der ökonomischen Statistik zu bezeichnen[1]). Schon ihrer Entstehung nach sind Buchhaltung und Statistik voneinander verschieden. Das Milieu, aus dem sie herausgewachsen sind, ist nicht dasselbe. Erstere ist ein Kind der Geschäftspraxis, letztere stammt aus gelehrter, polyhistorischer Familie; Pastoren, Astronomen, Mathematiker und Staatswissenschafter standen ihr zu Gevatter. Der Zweck der Statistik unterscheidet sich ebenfalls wesentlich von dem der Buchhaltung. Während die Buchhaltung (und Kalkulation) Wertgrößen zahlenmäßig darstellen will, sucht die Statistik Zahlen durch fortgesetzte Beobachtung zu gewinnen zum *Zwecke der Vergleichung*. Die Buchhaltung beschäftigt sich mit den rechenhaftigen einzelwirtschaftlichen Erscheinungen, die Statistik dagegen stets mit Massenerscheinungen; die letztere hat mit der Rechnungslegung unmittelbar nichts zu tun. Sie ist das Ergebnis von Zählungen und versucht durch Darstellung verschiedenster Vorgänge und Zustände, vor allem derjeniger gesellschaftlicher Natur, in die Mannigfaltigkeit der Erscheinungen einzudringen. Ihr Beobachtungsfeld ist daher viel weiter als das der Buchhaltung. Ihr bestausgebildeter Zweig ist die Sozialstatistik, deren Hauptglieder die Moral- und Bevölkerungsstatistik und die Wirtschaftsstatistik sind.

Es ist natürlich die Wirtschaftsstatistik, mit der die Buchhaltung die größte Verwandtschaft aufweist. Beide Lehrgebiete teilen das gleiche Los, um ihre wissenschaftliche Anerkennung ringen zu müssen. Als Forschungsmethode wird die Statistik allerseits anerkannt und benutzt. Sie unterscheidet sich von der Buchhaltung noch dadurch, daß sie in erster Linie als wissenschaftliche Methode dient und erst in neuerer Zeit in der Ge-

1) Roscher identifiziert bildlich die Statistik sogar mit »wissenschaftlicher Buchhaltung der Nationen«.

schäftspraxis in größerem Maße zur Anwendung gelangt, während die Buchhaltung umgekehrt aus der Praxis kommt und nur subsidiär auch als Mittel zur induktiven Forschung herangezogen wird. Die Statistik verfügt über eine sehr gut ausgebildete Methodenlehre, dagegen existiert keine solche für die Verwendung der Buchhaltung als wissenschaftliches Erkenntnismittel. Es wäre Aufgabe der Buchhaltungslehre und der Oekonomik zugleich, ihre diesbezügliche Eignung noch eingehender zu studieren.

Von der Wirtschaftsstatistik steht der Buchhaltung der Zweig der Privatwirtschaftsstatistik am nächsten. Sie baut, soweit sie interne Statistik ist, teilweise direkt auf den Buchhaltungsergebnissen auf, da die Buchhaltung schon in weitem Maße die Wirtschaftstatsachen systematisch gliedert und gruppiert. Soweit schon bei der Buchhaltungstätigkeit statistische Zwecke bewußt verfolgt werden, spricht man von wirtschaftsstatistischer Buchhaltung oder »sekundärer Statistik«. Die Statistik, die Buchhaltungsergebnisse verarbeitet, nennen wir Buchhaltungsstatistik, von welcher der Zweig der Bilanzstatistik am meisten gepflegt wird und zwar auch von Sozialökonomen (speziell die Bilanzstatistik der Notenbanken). Da die Buchhaltung und die ihr Verständnis vermittelnde Buchhaltungslehre wertvolle Hilfsmittel zur statistischen Erforschung wirtschaftlicher Erscheinungen sind, so bildet die Buchhaltung auch auf dem Umwege der Statistik ein wertvolles Mittel zur Erkenntnis des Wirtschaftslebens. Die Buchhaltungslehre erscheint somit wiederum als nützliche Hilfswissenschaft der Oekonomik.

b) Das Wertproblem in der Buchhaltungslehre.

Volkswirtschaftslehre und Buchhaltungslehre sind jedenfalls am innigsten miteinander verknüpft durch das Wertproblem, und es ist daher nicht verwunderlich, daß einige Volkswirtschafter wie Schäffle und J.-B. Say bei der Systematisierung des Lehrstoffes die Buchhaltung als Rankenwerk der Wertlehre verwendeten. Anderseits wird auch dem Begriff des Wertes in der Spezialliteratur des Verrechnungswesens eine weitausholende Besprechung eingeräumt und mit mehr oder weniger Erfolg ein Kontakt mit der sozialökonomischen Wertlehre gesucht. So stellen Gomberg (Grundriß der Verrechnungslehre), Ciompa (Grundrisse einer Oekonometrie) und Dumarchey (Théorie positive de la Comptabilité) Erörterungen über den Wert an den Eingang ihrer grundlegenden Werke. Das Wertproblem scheint also in der Tat der-

jenige Ideenkreis zu sein, in den Wirtschaftstheorie und Buchhaltungstheorie gleichermaßen gebannt werden.

Der Wert ist der Eckstein des ökonomischen Gebäudes, verkündet schon Proudhon in der Einleitung zum Kapitel über den Wert seiner »Contradictions économiques« (1846). Wenn auch für manche Buchhaltungstheoretiker der Wert die Grundlage ihrer Theorie bildet, so ist damit noch nicht die Zweckmäßigkeit ihres Ausgangspunktes bewiesen. Aber selbst zugegeben, daß das Wertproblem den Ausgangspunkt der Buchhaltungstheorie bilde, so ruhen die Erkenntnisse, die uns die allgemeine Wirtschaftslehre über das Wesen des wirtschaftlichen Wertes vermitteln, auf keiner festen Grundlage, da gerade heute auf dem Gebiete der Wertlehre der Streit der Meinungen (Subjektivismus, Objektivismus, materialistische Auffassung usw.) besonders scharf entbrannt ist. Der wesentliche Unterschied der ökonomischen Werttheorien untereinander beruht auf der Entscheidung über die Inhalte, mit welcher man den Wertbegriff ausfüllt. Bei den »Subjektivisten« ist es der Vorgang der Bedürfnisbefriedigung, in welchem das Ziel des wirtschaftlichen Prozesses gesehen wird. Demgegenüber vermag man als »Objektivist« auch in dem hergestellten wirtschaftlichen Gute, in der Leistung als solche, den Mittelpunkt zu sehen. M. E. kann die Buchhaltungslehre den Wertstreit ruhig den Wirtschaftstheoretikern überlassen, sie hat nur die wirtschaftswissenschaftlichen Ergebnisse über den Wert auf ihrem Gebiete anzuwenden. Sie hat weniger nach dem »Was« zu fragen, sondern ihre Aufgabe besteht eher darin, zu untersuchen, *wie* in der Buchhaltung bewertet wird, d. h. die Grundsätze herauszuschälen, nach welchen in der Buchhaltung des Wirtschafters bei der Bewertung tatsächlich verfahren wird und diese Grundsätze auf ihre Vernünftigkeit und Zweckmäßigkeit hin zu prüfen. Das Wertproblem in der Buchhaltungslehre mit Einschluß der Bilanzenlehre, wie überhaupt der ganzen Verrechnungslehre, ist also die Frage nach dem Rationalverfahren zur Bestimmung des Wertes, m. a. W. das *Bewertungsproblem*, die Wertermittlung. Es handelt sich daher mehr um ein genetisches und technisches Problem, in dem nicht in erster Linie nach dem Wesen des Wertes, sondern nach den Regeln seines Zustandekommens (Wertung) gefragt wird, wobei ebensosehr sozialpsychische (Normen aus freier gesellschaftlicher Uebereinkunft und gesetzliche Zwangsbestimmungen) als individualpsychische Kräfte

wirksam sind. Man könnte also höchstens sagen, die Erkenntnis des Wesens des Wertes ist für die Buchhaltungslehre insofern von größter Bedeutung, als sie uns zur besseren Erklärung des Entstehungsprozesses von Wertschätzungen, die ziffermäßig in Geldrechnungseinheiten aufgezeichnet werden, von schriftlichen Werturteilen, von Wertansätzen, verhilft. Oder anders ausgedrückt: Das Wertproblem der Buchhaltungslehre ist vorwiegend ein Verfahrensproblem. Die wirtschaftswissenschaftliche Wertlehre erörtert vor allem das Problem der Erkenntnis der Werterscheinungen, also ein Wesensproblem. Weder Wesens- noch Verfahrensproblem stehen ganz für sich allein; beide Betrachtungsweisen gehen stark ineinander über und ergänzen sich gegenseitig. Insbesondere hat die buchhalterische Wertlehre in weitem Maße die grundlegenden Erkenntnisse der von der Sozialökonomik untersuchten Wesensseite des Wertes heranzuziehen.

Wenn die Erörterung der Wertbegriffe als Grundlage zur Buchhaltungstheorie und -praxis als notwendig erachtet wird, so muß sie sich auch auf den Begriff »Werteinheit« und seine Beziehung zum Wert- und Geldbegriff erstrecken, denn sobald Werte zahlenmäßig erfaßt werden können, sind auch Werteinheiten vorhanden. In der Buchhaltungstheorie findet wohl die Werteinheit öfters Erwähnung, aber sie wird nicht erklärt. Und doch ist es gerade die Werteinheit, welche die gedanklich engste Verbindung zwischen ökonomischer Wertlehre und Buchhaltungstheorie herzustellen vermöchte, denn die Werteinheit ist die Voraussetzung für die Quantifizierung des Wertes, durch die erst die buchhalterische Wertverrechnung möglich wird. Die Werteinheit ist die durchaus adäquate Bezeichnung für jene rechnerische Einheit, als deren Vielfaches wir die wertrechenhaften Erscheinungen (Güter, Kosten, Ertrag usw.) schätzen und darstellen. Als abstrakte Werteinheit dient uns das Geld, welches das vollkommenste wirtschaftliche Rechnungsmittel ist, das wir kennen. Ohne mich allzuweit in der Geldtheorie verlieren zu wollen, in der sich die verschiedenen Meinungen so scharf bekämpfen, soll doch in wenigen Strichen die Bedeutung des Geldes für die Verrechnung gezeichnet werden. Bendixen[1]) sagt: »Das Geld ist die abstrakte Werteinheit. Wenn wir den Wert einer Sache bezeichnen wollen, so nennen wir eine Zahl von Werteinheiten. Die Werte der zu schätzenden Sachen sind die Zähler zu dem Generalnenner Geld.« Die Wert-

1) Friedrich Bendixen: Geld und Kapital, 2. Aufl., Jena 1920.

einheit wird noch näher umschrieben von Bendixens Freund, Karl Elster[1]), dem ich hier folge. »*Die Werteinheit ist eine Erscheinung der Geldwirtschaft und nur der Geldwirtschaft*«. . . . . »Der Wert ist älter als die Geldwirtschaft. Ehe daß es Geld gab und Zahlungen geleistet wurden, waren die Werte. Aber: eine Einheit, auf die diese verschiedenen Werte sich zurückführen ließen, derart, daß ihrer jeder ein Mehrfaches oder einen Bruchteil solcher Werteinheiten ausgemacht hätte, hat es nie gegeben und kann es nicht geben. *Dieser ursprüngliche Wert,* den wir schon zu Zeiten der Eigenwirtschaft[2]) beobachten können; das will besagen: *die subjektiv-psychische Beziehung des Menschen zu den Dingen,* die er braucht und nur unter Opfern erwerben kann, *läßt sich nicht als das Vielfache oder der Bruchteil einer Einheit ausdrücken. Er ist nicht meßbar.*« Nach Elster entzieht sich also die individuell-subjektive Wertschätzung jeglichem ziffernmäßigen Ausdruck. Subjektiver und objektiver Wert sind für ihn zwei voneinander völlig wesensverschiedene Begriffe. Da sich nach seiner Ansicht der objektive Wert nicht aus dem subjektiven Wert erklären läßt und der Wert als individuell-subjektive Schätzung nicht zu den Kategorien der allgemeinen Geldtheorie gehört, wir es aber in der Buchhaltung vorwiegend (außer bei der sog. Mengenverrechnung, die sich äußerer, physischer Maße bedient) mit Aufzeichnungen und Schätzungen in Geldeinheiten zu tun haben, so könnte nach dieser Auffassung gefolgert werden, daß die zahlenmäßigen Größen der Buchhaltung, soweit sie nicht Längen, Gewichte usw. bedeuten, stets nur objektive Werte sein können. Dies trifft jedoch in der Wirklichkeit nur annähernd zu. Die Werteinheit ist nach Elster Generalnenner aller (objektiven) Werte und Preise; sie ist Quantität, Zahl und Beteiligungsmaß am Sozialprodukte, das zugleich den Konsumtionsfonds bildet. Geld ist nach seiner wahrhaft *sozial*ökonomischen Anschauung Beteiligungsmöglichkeit, Beteiligungsmittel (Zahlungsmittel) und Beteiligungsmaß (als Werteinheit) am Sozialprodukt, das den In-

1) Karl Elster: Die Seele des Geldes. Grundlagen und Ziele einer allgemeinen Geldtheorie, Jena 1920.

2) Unter Eigenwirtschaften versteht Elster die tauschlosen (geschlossenen Haus-) Wirtschaften und die (naturalen) Tauschwirtschaften, denen er die geldwirtschaftlichen Gemeinwirtschaften gegenüberstellt und die er nicht als Tauschwirtschaften gelten läßt, da der Geld-(Zahlungs-)Verkehr völlig wesensanders als der Tauschverkehr sei (Knapp-Bendixenscher Anschauungskreis).

begriff aller überhaupt im modernen wirtschaftlichen Güterverkehr befangenen Güter darstellt.

Auf den Streit der Lehrmeinungen über den Wert und das Geld will ich mich nicht weiter einlassen. Auf Elster wurde hier nur deshalb besonders hingewiesen, weil er den Begriff der Werteinheit und sein Verhältnis zum Wert und Geld besonders eingehend behandelt hat. Das letzte Wort über die Werttheorie ist noch lange nicht gesprochen. Der terminus »Wert«, sagt Elster, ist alles eher als eindeutig. Er ist das »Chamäleon« unter den volkswirtschaftlichen Begriffen. Nicht viel besser geht es dem Gelde. Trotz der großen Uneinigkeit unter den Wirtschaftstheoretikern muß die Buchhaltungstheorie die weitere Entwicklung der Wert- und Geldtheorie verfolgen; denn ihre Ergebnisse sind für sie dennoch von nicht geringer Bedeutung, da die Geschäftspraxis und mithin die Buchhaltungstechnik ständig mit diesen Begriffen zu tun hat.

»Den subtilen, oft recht verschlungenen Gedankengängen der nationalökonomischen Wertlehre kann die Privatwirtschaftslehre nicht immer folgen.« Dieser Satz Leitners gilt auch für die Buchhaltungslehre. Erst wenn eine größere Abgeklärtheit der Lehrmeinungen vorliegt, kann man sich davon einen sichtbaren Erfolg für die Buchhaltungstheorie versprechen. Die Gedankenarbeit der Wirtschaftssubjekte ist bedeutend einfacher als diejenige der wirtschaftlichen Werttheoretiker. In der Buchhaltung wird ein Großteil der Werturteile automatisch zu rechnungsmäßigem Ausdruck gebracht (z. B. Einkaufswert = Marktpreis). Auch kommt es bei der Bewertung weniger darauf an, die absolute Höhe eines wirtschaftlichen Wertes zu bestimmen, sondern die Wertveränderung eines Gutes im Vergleich zu andern Gütern festzustellen[1]). Wenn während des vergangenen Krieges Lebens-

1) Ueber die relative Genauigkeit der Bewertung spricht sich Gomberg wie folgt aus: »Bei der Frage, inwiefern bei der schriftlichen Darstellung in der Verrechnung das Werturteil richtig zum Ausdruck kommt, muß jedoch hervorgehoben werden, daß das Verhältnis zwischen der Verrechnung und dem Werturteil ein ähnliches ist wie dasjenige zwischen der Sprache und dem logischen Denken: Ebenso wie die Sprache nicht immer imstande ist, die Gedanken richtig zum Ausdruck zu bringen, ..., kann auch die Verrechnung eine vom richtigen Werturteil abweichende Wertschätzung zum Ausdruck bringen, weil das Werturteil, der wirtschaftliche Gedanke nicht richtig erfaßt wurde.« — Den strengsten Bewertungsmaßstab legt unter allen Theoretikern jedenfalls Ciompa an, der zur Erkenntnis gelangt, daß streng genommen fast alle heutigen Bilanzen falsch seien, da der Buchhaltung

mittel bedeutend im Preise stiegen, so blieb für den Kaufmann, der über ein Lager verfügte, abgesehen von den gesetzlichen Bestimmungen über die Bewertung, der Gebrauchswert derselbe, ebenso der Buchwert. Dagegen ist die Inventarwertbestimmung schon auf verschiedene Weise möglich (nach dem Einkaufs- oder Selbstkostenpreis, Tagespreis usw.). Unbestreitbar stieg der Marktwert (objektive Tauschwert). Und nun, wie sind die verschiedenen Wertbegriffe zu ordnen, welcher dieser »Werte« ist der ausschlaggebende? Der Begriff des wirtschaftlichen Wertes ist im Sprachgebrauch so unbestimmt und genau gesehen nur ein Ausdruck für Preis oder erwarteten Preis, daß man, sagt Liefmann, schon längst zu einer bessern Einsicht der wirtschaftlichen Vorgänge gekommen wäre, wenn man nicht immer nach dem Werte der Güter fragen würde. Damit ist aber das wirtschaftliche Wertproblem nicht aus der Welt geschafft. Insbesondere die Buchhaltungstheorie kann ohne Wertbegriffe nicht auskommen, da in der Buchhaltungspraxis davon die Rede ist, und sie muß so gut als möglich an die sozialökonomischen Erkenntnisse über den Wert anknüpfen.

In der Erörterung der Berechnungsmöglichkeiten des in Geld schätzbaren Wertes, der allein für die Buchhaltung in Betracht kommt, in der Aufstellung der Grundsätze, Richtlinien, nach welchen bewertet werden soll (Aufgabe der praktischen Buchhaltungslehre), scheint die ureigenste Aufgabe des buchhalterischen Wertproblemes zu liegen, da die Wirtschaftswissenschaft keine Anhaltspunkte für ein Verfahren gibt, wie Gebrauchs- und Tauschwert ermittelt werden können. Die Buchhaltungslehre hat daher selbst klarzulegen, auf was für Werte es in der Buchhaltungspraxis ankommt und wie sie zahlenmäßig zu bestimmen sind. Die buchhalterische Wertlehre hat infolgedessen alle Gesichtspunkte, Motive, Grundsätze, Bedingungen und Umstände, die praktisch bei der Wertbestimmung mitwirken, zu ergründen und sie nach ihrer Bedeutung und Vernünftigkeit zu prüfen. Daß hierbei in Theorie und Praxis die Meinungen oft stark auseinandergehen, liegt an der Verwickeltheit der Probleme. Jedenfalls kommt bei der Bewertung dem Zeitfaktor eine hervorragende Bedeutung zu. Ich glaube, Schmalenbach[1]) trifft annähernd das Richtige, wenn

die richtige Theorie fehle, die auf nationalökonomischer — besser wäre zu sagen wirtschaftstheoretischer — Grundlage aufgebaut werden müsse.

1) E. Schmalenbach: Finanzierungen, Leipzig 1921.

er sagt, es kommt an sich nicht darauf an, was ein Gegenstand gekostet hat, was er geleistet hat, oder was sonst in der Vergangenheit von ihm bekannt ist, sondern lediglich *zukünftige* Umstände seien für den Wert eines Gegenstandes bestimmend. »Nur deshalb, weil wir nicht in die Zukunft sehen können[1]) und weil wir das für Zukunftschätzungen nötige Material aus der Vergangenheit gewinnen müssen, hat das Vergangene für unsere Schätzungen Interesse.« Die Vergangenheit hat also für die Bewertung nur mittelbare Bedeutung; »die Vergangenheit ist Maßstab der Zukunft«. Damit wird m. E. die Bedeutung aller gegebener Berechnungsgrundlagen, wie Preise, Kosten usw., ins richtige Licht gerückt.

Bezüglich der Willensbeeinflussung des bewertenden Wirtschaftssubjektes kann unterschieden werden zwischen solchen Bewertungshandlungen, die ohne äußeren Zwang vorgenommen werden und solchen, die ihm von der Gesellschaft, sei es durch Vertrag oder durch gesetzliche Vorschriften, aufgedrängt werden. Erstere könnten wir spontane, selbsttätige nennen, weil sie aus eigenem Antrieb des Wirtschaftssubjektes zu erfolgen scheinen, letztere sozial determinierte. Erstere finden sich besonders da, wo Buchungen von Nichtbuchungspflichtigen gemacht werden. Es steht z. B. einem Rentner frei, für die durch die heutige Valutamisere hervorgerufene Entwertung seiner fremden Effekten den ursprünglichen Wert oder gar einen beliebigen, auf individueller Schätzung beruhenden Wert einzusetzen. Dagegen kann ein solches Verfahren weder rational noch wirtschaftlich genannt werden. Normalerweise ist aber diese Selbstbestimmung des Werturteils mehr scheinbar als wirklich. Das Wirtschaftssubjekt läßt sich im eigenen Interesse auch hier von der Stimmung des Marktes beeinflussen. Man kann von einer tauschwirtschaftlichen Determiniertheit des Wirtschaftssubjektes sprechen. Die Bewertung ist jedenfalls eine sozial orientierte Handlung. Für die Buchungspflichtigen von Vertrags (z. B. bei der Gelegenheitsgesellschaft) oder Gesetzes wegen (z. B. bei der Aktiengesellschaft) gelten für die Bewertung gewisse Grenzen. Aber auch bei der gesetzlichen Gebundenheit in der Bewertung läßt der Gesetzgeber dem sub-

1) Besser wäre vielleicht zu sagen: »weil wir nicht *immer genügend* in die Zukunft sehen können. Wir bemessen den Gegenwartswert (Barwert) einer in 3 Monaten fälligen Forderung ziemlich genau durch Diskontierung ihres Wertes in 3 Monaten (Zeitwertes), unter allfälligem Abzug eines weiteren Prozentsatzes für das Kreditrisiko (Passiv-Delcredere).

jektiven Ermessen einen weiten Spielraum und begnügt sich in der Regel mit einer Obergrenze für die Wertermittlung (Art. 656 schweiz. O.R.). Die einzelwirtschaftliche Bewertungslehre trägt daher nebenher auch rechtlichen Charakter. Die gesetzlichen Vorschriften haben jedoch für die einzelwirtschaftliche Forschungsarbeit nur insofern Bedeutung, als an den Forschungsergebnissen zu prüfen ist, ob die gesetzlichen Bestimmungen den wirtschaftlichen Verhältnissen angepaßt sind, oder ob der Gesetzgeber in Unkenntnis der tatsächlichen Verhältnisse Bestimmungen getroffen habe, die unzweckmäßig oder sogar zweckwidrig sind..

Für alle Wertbegriffe ist deren Relativität hervorzuheben; alle sind Verhältnisbegriffe. Sie beruhen auf Schätzungen in Maßeinheiten, die selber fast ebenso wertveränderlich sind wie die gemessenen Größen. In keiner Art von Wirtschaftsrechnung gibt es absolute Werte. Die verhältnismäßige Beständigkeit zahlenmäßig gebundener Werte mag für die kurze Zeitspanne, in der sie Interesse haben, und für den Vergleich der Wertgrößen unter sich genügen. Die Werte, die sich z. B. in einer Bilanz aufgezeichnet finden, sind lediglich nominal gebundene Maßzahlen, die auf die gleiche Rechnungseinheit bezogen sind. In der Bilanz, durch die ein Komplex von Erscheinungen unter ein bestimmtes gedankliches Schema (eine Gleichung) gebracht wird, werden z.B. Ertrag und Reserve-»fonds« weder in Geldform noch in Warenform äußerlich bestimmt, sondern beide ergeben sich rein rechnerisch, als ein formales, in Geldrechnungseinheiten ausgedrücktes Quantum wirtschaftlicher Verfügungsgewalt (Geld r e c h n u n g, nicht aktueller Geld g e b r a u c h, ist das spezifische Mittel und Kennzeichen rationeller Wirtschaft)[1]).

Zusammenfassend kann gesagt werden:

1. Den Wertbegriffen der Sozialökonomik kommen bis jetzt in der Buchhaltungslehre, überhaupt in der ganzen Einzelwirtschaftslehre, nicht die überragende Bedeutung zu, die ihnen einige Autoren (Durmarchey, Gomberg) beilegen. Der abstrakte Wertbegriff muß stets durch ein wirtschaftliches oder buchhaltungstechnisches Bestimmungswort konkretisiert werden, wie z. B. Marktwert, Anschaffungswert, Bilanzwert usw. (Leitner). Die Einstellung zum Wertproblem ist im sozialökonomischen Anschauungskreise eine vom buchhalterischen verschiedene. Hier fragt man vor allem nach den Verfahren, die zur zahlenmäßigen Wert-

1) S. Max Weber und auch Wieser i. Gr. d. Sozialök.

ermittlung führen, dort nach dem Wesen des Wertes. Jede der beiden Betrachtungsweisen unterstützt die andere in ihrem Erkenntnisstreben. Daher hat die buchhalterische Bewertungslehre bei ihren Untersuchungen soweit als tunlich sozialökonomische Erkenntnisse über die Werterscheinungen zu berücksichtigen.

2. Wenn die Erörterung des Wertproblems in der Buchhaltungslehre als notwendig erachtet wird, so muß sie auch den Begriff der Werteinheit und seine Beziehungen zum Wert- und Geldbegriff umfassen, denn die Werteinheit ist die notwendige Voraussetzung zur Quantifizierung der Werterscheinungen, wodurch erst die buchhalterische Wertverrechnung möglich wird.

3. Da die Sozialökonomik der Buchhaltungslehre höchstens Anhaltspunkte zu einem Verfahren für die Wertermittlung gibt, so liegen in der Feststellung der Bedingungen, von denen die Wertermittlung abhängt, in der Herausarbeitung der Regeln und der Grundsätze für die Bewertung ureigenste Aufgaben der Buchhaltungslehre. Die Bewertung — soweit überhaupt gewertet oder bewertet wird — entspringt in der Hauptsache weniger Schätzungen der Wirtschaftssubjekte, noch weniger der Buchhalter, sondern richtet sich nach wirtschaftlichen und sozialen Normen. Die bestehenden Bewertungsgrundsätze sind je nach dem Zweck der Bewertung sehr verschieden und überdies, wie die wirtschaftlichen Verhältnisse, ständigem Wechsel unterworfen.

4. Der Wert wird im Sprachgebrauch häufig mit Preis[1]) und Kosten vermengt und diese Verwechslung ist Ursache ständiger Mißverständnisse. Es bedeuten z. B. die Geldrechnungseinheiten eines Unkostenkontos Kosteneinheiten und doch finden wir nicht selten in den Bilanzen Preise als Wertgrößen eingesetzt; so kommt der wirkliche Wert, gleichgültig ob Tauschwert oder Gebrauchswert, nur unvollkommen zum Ausdruck. Der wirkliche Wert

1) Hiefür gibt Manfred Berliner (Buchhaltungs- und Bilanzenlehre, II. Band, 5. und 6. Auflage, S. 99) ein überzeugendes Beispiel. Er sagt dort: »Daß Preis und Wert verschiedene Dinge sind, ergibt sich aus folgender Frage: Wieviel ist ein Gegenstand wert, für den in diesem Augenblicke 50 M. gezahlt sind? Die einzig richtige Antwort muß lauten: für den Verkäufer weniger als 50 M., denn sonst würde er den Gegenstand nicht hingeben; für den Käufer mehr als 50 M., denn sonst würde er nicht diese Summe dafür zahlen. Wir ersehen aus vorstehendem Beispiel auch gleich das Verhältnis zwischen Wert und Preis: im Preis — dem wirklich gezahlten — drückt sich aus, welchen *Mindest*-Wert der Käufer und welchen *Höchst*-Wert der Verkäufer der Ware beilegt. Der Preis bildet das Mittel aus den subjektiven Wertschätzungen der beiden Parteien.«

oszilliert um die Preise. Preise und Kosten sind, da sie als Mengen von Geldeinheiten ausgedrückt werden, Schätzungsgrundlagen bei der Ermittlung von Werten.

c. Das Verhältnis der Buchhaltungslehre zu den einzelnen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen.

aa) Buchhaltungslehre und Privatwirtschaftslehre.

Bevor wir die Stellung der Buchhaltungslehre zur Privatwirtschaftslehre klarlegen können, müssen wir zuerst zu bestimmen suchen, was unter Privatwirtschaftslehre verstanden wird. Leider ist bis heute ihre Eigenart, ihr Aufgabenkreis und ihr Verhältnis zu andern Wirtschaftswissenschaften noch nicht völlig geklärt. Von seiten einiger Sozialökonomen wird ihr sogar der Charakter einer Wissenschaft abgesprochen und nur die Würde einer ökonomischen Kunstlehre zuerkannt. Diejenigen Oekonomen, die sich mit ihr ernsthaft beschäftigen, diskutieren hauptsächlich die Frage, ob die Privatwirtschaftslehre im Rahmen der Sozialökonomik oder außerhalb derselben zu behandeln sei. Das ist natürlich eine reine Zweckmäßigkeitsfrage, die anscheinend zugunsten eines getrennten Entwicklungsganges der Privatwirtschaftslehre entschieden wird, denn diejenigen Autoren, die Positives auf diesem Gebiete geleistet haben, wie Nicklisch und Leitner, kümmern sich um die Rahmenfrage wenig. Sicher ist, daß die Privatwirtschaftslehre, die neuerdings Betriebswirtschaftslehre (Verengerung des Begriffes!) genannt wird, eine wichtige Hilfsdisziplin der Sozialökonomik ist, und daß sie die Ergebnisse der Volkswirtschaftstheorie, wenn diese von den realen Wirtschaftstatsachen abweichen, zu konkretisieren und zu korrigieren imstande ist, denn die Privatwirtschaftslehre bedient sich vor allem der induktiven Methode, sie ist Tatsachenforschung und steht dem tatsächlichen Wirtschaftsleben näher als die im allgemeinen abstraktere Volkswirtschaftslehre. Anderseits muß betont werden, daß es privatwirtschaftlich bedeutsame Tatsachen in den Einzelwirtschaften gibt, die für die Volkswirtschaftstheorie irrelevant sind. Es sind dies hauptsächlich Tatsachen, Vorgänge und Zustände innerhalb des Betriebes der Einzelwirtschaft. Den privatwirtschaftlichen Forscher interessiert z. B. die organisatorische Gestaltung einer Unternehmung bis in alle Einzelheiten, er fragt sich auch, wie die Buchhaltung eingerichtet ist usw. Den Sozialökonomen interessieren dagegen mehr die Vorgänge und Zustände, die sich aus dem gegenseitigen Verkehr

der Einzelwirtschaften ergeben, ihre Beziehungen mit der Außenwelt oder anders ausgedrückt, mehr die Außenentfaltung der Einzelwirtschaften als ihre Innenentfaltung. Aus der Unterscheidung von Verkehrs- und Betriebsvorgängen innerhalb einer wirtschaftlichen Unternehmung ergab sich von selbst eine Zweiteilung der allgemeinen Privatwirtschaftslehre in eine Betriebslehre der privaten Erwerbswirtschaften (meist mit Beschränkung auf die erwerbswirtschaftlichen, kaufmännisch betriebenen Unternehmungen) und in eine Verkehrslehre, welche die Verkettung der Einzelwirtschaften, ihre Verkehrsbeziehungen, zu untersuchen hat. Diese Trennung in zwei Teilgebiete ist jedoch erst gedanklich vollzogen, tatsächlich aber in der Literatur außer bei Nicklisch, der nur die Betriebslehre systematisch bearbeitet hat, noch nirgends scharf durchgeführt. Sie ist vorderhand noch gar nicht so dringend wünschbar und hätte u. a. oftmals eine doppelspurige Behandlung ein und desselben Stoffes zur Folge.

In bezug auf ihre tatsächliche Ausbildung hat sich die heutige Privatwirtschaftslehre, wie bereits angedeutet wurde, nicht auf die Erforschung aller Privatwirtschaften geworfen, sondern beschränkte, sich auf diejenigen Gebiete, die ihr die besten Früchte verhießen. Sie sah meist von der Erforschung der privaten Haushalte ab[1]) und warf sich hauptsächlich auf denjenigen Kreis von Einzelwirtschaften, die am meisten Probleme bieten, das sind eine unserm Zeitalter charakteristische Art von Erwerbswirtschaften, die Unternehmungen, für deren Charakter allerdings noch keine einheitliche Formulierung gefunden wurde. Nach Pohle stellt die Unternehmung eine Weiterbildung, eine Potenzierung der Erwerbswirtschaft dar, die durch das Zusammentreffen des Ertragsprinzips mit dem *Großbetriebe* entsteht. Charakteristisch für die Unternehmung erscheint mir auch das intensive Bestreben nach einer rationellen Organisation des Betriebes, während der Betrieb der kleinen Erwerbswirtschaften traditionell orientiert ist. Zutreffend ist ferner die von Liefmann vertretene Anschauung, daß die Unternehmung eine von der Konsumwirtschaft ihres Inhabers

1) Es sind hauptsächlich Sozialökonomen (Le Play, Roscher, Schnapper-Arndt, Bücher u. a.), die sich auf dem Gebiete hauswirtschaftlicher Forschung betätigten, wie wir schon im historischen Teile der vorliegenden Arbeit gesehen haben. Der Hauptgrund, warum die Sozialökonomen gerade dieses Sondergebiet privatwirtschaftlicher Forschung bevorzugten, liegt wohl darin, daß in der Sozialökonomik der letzten Jahrzehnte die soziale Frage im Vordergrund des Interesses stand, womit sich von selbst die Notwendigkeit des Studiums privater Aufwandwirtschaften ergab.

losgetrennte selbständige Erwerbswirtschaft ist, die eine reine Geldrechnung aufstellt, eine Veranschlagung aller Kosten mit Einschluß der Arbeitsleistungen und des Reinertrages in Geld macht[1]). Nicht ganz zutreffend ist m. E. die Ansicht Philippovichs, daß infolge des in den Unternehmungen hervortretenden Gewinnstrebens in allen Unternehmungen die genaue Rechnungsführung (Buchführung) über alle Vermögenswerte eine charakteristische Tatsache bilde. Ich glaube, daß in Wirklichkeit oft nur die Tendenz zur Erreichung dieses Zustandes vorhanden ist, da die Erfahrung und die Gerichtsakten uns oft eines andern belehren. Nach dem heutigen Stande ihrer Ausbildung ist die Privatwirtschaftslehre vornehmlich eine Privatwirtschaftslehre der Unternehmung. In der wirtschaftlichen Unternehmung hat sie für ihre Untersuchungen ein fest umrissenes Forschungsobjekt.

Nach dieser kurzen Charakterisierung der heutigen Privatwirtschaftslehre ist es nicht mehr schwer, ihre Beziehungen zur Buchhaltungslehre festzustellen. Die Buchhaltungslehre weist mit keinem Zweig der Wirtschaftswissenschaft so enge Verknüpfungen auf, wie gerade mit der Privatwirtschaftslehre, von der sie nach manchen Autoren direkt einen Bestandteil ausmacht. Die Buchhaltungslehre behandelt einen Teil des privatwirtschaftlichen Forschungsobjektes, das ist die Buchhaltung, der gerade in der wichtigsten und kompliziertesten Form der privaten Einzelwirtschaft, der Unternehmung, eine bedeutende Rolle zukommt. Da die Unternehmungen alle Kosten, das Kapital, den Ertrag usw. in Geldrechnungseinheiten schätzen, so sind sie gezwungen, ihr Rechnungswesen möglichst zweckmäßig (rationell) einzurichten. Ein Mittel, das ihnen hierzu dient, ist die Buchhaltungsorganisation. Daher hat sich auch der betriebswirtschaftliche Forscher mit der Buchhaltung als Arbeitsfaktor zu befassen und besonders die Wirtschaftlichkeit ihrer Organisation zu prüfen. Er darf die Buchhaltung um so weniger übersehen, da sie den umfangreichsten Teil der rechnungsmäßigen Organisation der Unternehmung ausmacht; zu ihr treten ergänzend Kalkulation und Statistik. Die Buchhaltungslehre berühren jedoch unmittelbar nur diejenigen Erscheinungen innerhalb einer Einzelwirtschaft, die in Zahlen als Symbole von Wertgrößen und nebenher in andern Maßgrößen (Gewicht, Länge usw.) ihren Niederschlag finden. Natürlich kann sich die Buchhaltungslehre nicht einzig mit der Ausdrucks*form*

1) Allerdings sind obige Verengerungen des Begriffes Unternehmung anfechtbar.

der Wertschätzung begnügen, sondern sie muß auch die wirtschaftlichen Tatsachen, die zur buchhalterischen Verrechnung Anlaß geben, auf ihre Eigenart hin prüfen und gruppieren. Insofern ist sie selbst Wirtschaftslehre, welche die Wirtschaftserscheinungen nach ihrer finanziellen Tragweite klassiert und zusammenfaßt. Sie betrachtet die wirtschaftlichen Erscheinungen stets nach einem eigenen Gesichtspunkte, indem sie sie auf ihre Rechenhaftigkeit hin prüft. Ihr reales Forschungsobjekt ist wohl teilweise dasselbe wie bei der Privateinzelwirtschaftslehre, aber die Betrachtungsweise ist verschieden. In der Privatwirtschaftslehre werden die einzelwirtschaftlichen Erscheinungen vom Gesichtspunkte der Auswirkung des ökonomischen Prinzips betrachtet, man fragt z. B., welche kostenden Mittel wendet der Unternehmer auf, welche Anstalten trifft er, um sein wirtschaftliches Ziel zu erreichen, oder anders ausgedrückt, inwieweit äußert sich der Homo oeconomicus bei der Wirtschaftsentfaltung. In der Buchhaltungslehre dagegen fragt man: Zu welchen *Verfahren* greift der Wirtschafter, um die Wirtschaftsentfaltung zahlenmäßig in Geldrechnungseinheiten zur Darstellung zu bringen, worin besteht die Buchhaltungsorganisation, die eine erfolgreiche Wirtschaftsführung sichern soll. Dabei bleibt die buchhalterische Betrachtung absichtlich bei der Erforschung des buchhalterischen Resultates stehen, sie sieht, bildlich gesprochen, nur die sinnreiche Kontrolluhr an der komplizierten Wirtschaftsmaschine. Der Beobachtungskreis der Buchhaltungslehre ist sozusagen mit jenem Akt des Buchhalters, dem Träger des Verrechnungsgedankens in der Wirtschaft, dem abstrakten Homo ratiocinator geschlossen, in welchem dieser dem Wirtschafter brauchbare Buchhaltungsresultate überreichen kann. Nicht ganz gleich ist die Stellungnahme der Privatwirtschaftslehre zu Verfahrensproblemen: Auch wenn in der Privatwirtschaftslehre betriebstechnische Fragen angeschnitten werden — und um diese kommt sie nicht herum —, so geschieht dies stets unter dem Gesichtspunkt der *Wirtschaftlichkeit* technischer Maßnahmen. Die Wirtschaftlichkeit der Buchungsverfahren, d. h. ihre wirtschaftliche Zweckmäßigkeit, kommt dagegen im rein buchhaltungstheoretischen Anschauungskreis erst in zweiter Linie in Betracht. Hier können auch Idealtypen von Verrechnungssystemen von Interesse sein, die in der Wirtschaftspraxis nicht verwendet werden können.

Die von den beiden Disziplinen über wirtschaftliche Tatsachen

vertretenen Anschauungen und ihre gedankliche Zusammenfassung in Begriffen gehen außerdem noch in manchen andern Punkten nicht unwesentlich auseinander. Die Begriffe Kosten, Unkosten, Verlust und Gewinn, Ertrag werden z. B. vom Buchhalter und dem unter seinem Einfluß stehenden Buchhaltungstheoretiker nicht gleich ausgelegt wie vom Privatwirtschafter. Die Ansichten der Buchhalterkreise sind wirtschaftswissenschaftlich nicht immer stichhaltig. In Theorie und Praxis der Buchhaltung werden Kosten und Verluste selten scharf auseinandergehalten, am ehesten noch dort, wo die Buchhaltung die Grundlage exakter Kalkulationen bilden soll, also vornehmlich in industriellen Betrieben. In Warenhandelsgeschäften werden wohl Transport-, Zoll- und ähnliche Spesen über Warenkonto gebucht, dagegen die übrigen Unkosten über Verlust- und Gewinnkonto, bzw. über die Unterkonten des Verlust- und Gewinnkontos. Im Endresultat kommen ja die beiden Buchungsverfahren auf dasselbe heraus, aber kalkulatorisch und theoretisch sind Unterschiede zu konstatieren. Jeder Kostenaufwand, mit Einschluß der Aufwendungen, die für das Unternehmen als Ganzes gemacht werden, erfolgt in der Erwerbswirtschaft in der Absicht, einen Ertrag zu erzielen, auch wenn die Kosten nicht immer in Beziehung zu einzelnen und bestimmten Gütern oder Güterbeständen gebracht werden können. Trotzdem werden die Kosten buchhalterisch zumeist wie Verluste behandelt. Da der Buchhalter in gewissen Kosten mit Unrecht etwas privatwirtschaftlich Unproduktives sieht, bezeichnet er sie im Gegensatz zu den übrigen Kosten als Unkosten, obwohl die Unkosten als allgemeine Kosten in jedem einzelnen Falle der Wertvermehrung oder Werterhaltung mit einem bestimmten, wenn auch nicht genau feststellbaren Betrage beteiligt sind. Es rührt dies wohl daher, daß der Buchhalter bei den Unkosten keine Beziehung zu einem bestimmten Güterwert zu entdecken vermag. Der buchhalterische Gedankengang zwingt dann dazu, einen neuen Gewinn (Ertrags-)begriff zu schaffen. Neben dem Reingewinn kennt die Praxis den Roh- oder Bruttogewinn, von dem noch nicht alle Kosten abgezogen sind und der tatsächlich viel oder wenig größer als der Reingewinn sein kann. Maximal kann der Bruttogewinn den Reingewinn um die Gesamtheit der Kostenaufwendungen und Verlustbeträge übersteigen. Rein theoretisch gibt es keinen Rohgewinn; denn Kosten können niemals Bestandteile von Gewinnen sein, sie liegen außerhalb der Grenzen des

Gewinnbegriffs (Nicklisch). — Es wird auch Anstoß genommen[1]) an der Bezeichnung Gewinn- und Verlustkonto bzw. Verlust- und Gewinnkonto, den man richtiger Ertrags- oder Erfolgskonto bezeichnen sollte, da den Ausdrücken Verlust und Gewinn etwas zu Aleatorisches anhaftet. Die Bezeichnungen Gewinn und Verlust sollen solchen Geschäftszweigen vorbehalten bleiben, welche, meint Schrott, den Wechsel von Gunst und Ungunst des Zufalles selbst zum Gegenstande haben, z. B. der Versicherung, Bodmerei, Lotterie. Seine Kritik geht m. E. zu weit, da sich die Buchhaltung an die Bezeichnungen der Geschäftspraxis zu halten hat. Gegen die Verwendung der Ausdrücke Geschäftsgewinn und Warengewinn ist praktisch nichts einzuwenden. Allerdings benennt man besondere Gewinnquellen, die ihrer Natur nach ständig fließen, besser Ertrag, z. B. Mietertrag, Zinsertrag im Gegensatz z. B. zu Agio*gewinn*. Aber auch jede Art von Ertrag ist an sich schwankend, da jede Erwerbswirtschaft einen spekulativen Einschlag hat. Diese Beispiele für die verschiedenartige Auslegung gewisser Begriffe im privatwirtschaftlichen und im buchhalterischen Anschauungskreis mögen zur Genüge das Auseinanderstrebende der beiden stofflich so nahe stehenden Disziplinen beweisen. Da aber schon längst erkannt wurde, daß die innere Einrichtung der Buchhaltung in engster Beziehung mit der ganzen Natur und der Gesamtorganisation einer Unternehmung steht oder wenigstens stehen sollte, so sollte auch im Gebiete wissenschaftlicher Forschung und Lehre eine größere Uebereinstimmung der gegenseitigen Auffassungen möglich sein.

Wenn man auch grundsätzlich für eine enge Verbindung von allgemeiner Privatwirtschaftslehre und Buchhaltungslehre eintritt, so können immer noch die Meinungen über das Maß der Verwertung buchhalterischer Kenntnisse im System der Privatwirtschaftslehre auseinandergehen. Sicherlich würde es schwer halten, die ganze privatwirtschaftliche Buchhaltungslehre im Rahmen der Privatwirtschaftslehre unterzubringen. In der heutigen (allgemeinen) Privatwirtschaftslehre zeigt sich das Bestreben, die Wesensprobleme in den Vordergrund zu stellen und die Verfahrensprobleme den speziellen Privatwirtschaftslehren zur Bearbeitung zuzuweisen, da die Verfahren ihrer Art nach mehr veränderlich sind und oft nur für bestimmte Privatwirtschaften Geltung haben. Die Buchhaltungslehre ist jedoch vorwiegend ein Wissenszweig,

1) Z. B. von Schrott: Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft.

der aus Verfahrensproblemen besteht. Es ist daher für beide Disziplinen empfehlenswerter, wenn sie nicht durch allzu enge gegenseitige Anlehnung in ihrer Entwicklung gehemmt werden. Das hindert natürlich nicht, daß in der allgemeinen Privatwirtschaftslehre bei der Besprechung des Wirtschaftsplanes oder der Wirtschaftsmittel die großen, leitenden Gesichtspunkte der Buchhaltung erörtert werden[1]).

Wenn wir uns fragen, welchem Teile der auf S. 179 begrifflich getrennten einzelwirtschaftlichen Entfaltung, der innerwirtschaftlichen oder der verkehrswirtschaftlichen, die Buchhaltung näher steht, so ist diese Frage nicht ganz leicht zu beantworten. Obwohl die Buchhaltung auf den ersten Blick eine charakteristische innerwirtschaftliche Tätigkeit der Einzelwirtschaft zu sein scheint, deren Träger mit der Außenwelt nicht unmittelbar in Berührung kommen, so haben die Buchhalter in hervorragendem Maße gerade verkehrswirtschaftliche Beziehungen zum Gegenstand der Verrechnung. Die Richtlinien für die Bewertung der Wirtschaftstatsachen werden ihnen zu einem großen Teile gerade vom Markte gegeben und ein weiterer Teil der Bewertungsgrundsätze ist durch gesellschaftliche Normen an rechtliche Vorschriften gebunden. Auf der sozialen Orientiertheit der Buchhaltung beruhen daher die Beziehungen der Buchhaltungslehre zu der engern Sozialökonomik (Volkswirtschaftslehre), von denen später noch die Rede sein wird. Wenn sich aber auch verkehrswirtschaftliche Einflüsse in der Buchhaltung geltend machen, so ist dies noch kein Grund, sie selbst zu einem Verkehrsvorgang zu stempeln. Ihre Gestaltung hängt wesentlich von der Betriebsorganisation, von der inneren Struktur der Unternehmung ab und daher ist ihr in der Betriebslehre ein Platz anzuweisen.

Bis jetzt war nur die Rede von den Beziehungen der Buchhaltungslehre zu der allgemeinen Privatwirtschaftslehre bzw. Betriebswirtschaftslehre, in der alle diejenigen Fragen zusammengefaßt werden, die für alle Privatwirtschaften bzw. Wirtschaftsbetriebe gleichartig liegen. Daran reihen sich eine Anzahl Sonderlehren der wichtigsten Erwerbszweige, ihrem Wesen nach vorwiegend technisch-normative Betriebslehren, die wissenschaftlich begründete und erhärtete Grundsätze für praktisch erfolgreiches Handeln geben wollen. Diese einzelwirtschaftlichen Disziplinen

1) Weyermann und Schönitz: Grundlegung und Systematik einer wissenschaftlichen Privatwirtschaftslehre, Karlsruhe 1912.

(Gewerbslehren) stehen mit der allgemeinen Privatwirtschaftslehre teilweise in sehr losem Zusammenhang und unterscheiden sich von dieser mehr oder weniger im Aufbau und Verfahren. Es soll im folgenden noch kurz die Stellung der Buchhaltungslehre zu den wichtigsten privatwirtschaftlichen Sonderlehren skizziert werden.

Am frühesten wurde wohl die landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Betriebslehre systematisch gepflegt, wohl deshalb, weil die Land- und Forstwirtschaft mit der Staatswirtschaft am engsten verknüpft war und durch diesen Umstand schon am frühesten an Hochschulen Gegenstand wissenschaftlicher Erörterung wurde. Im System der *Wirtschaftslehre des Landbaus* wurde die Buchhaltung verhältnismäßig schon früh berücksichtigt, wenn man bedenkt, daß in der Landwirtschaft die vollständige Geldrechnung erst spät Eingang fand und teilweise auch heute noch nicht gebräuchlich ist. Die Lehre vom landwirtschaftlichen Rechnungswesen geht nach Laur [1]) in Deutschland bis auf die Zeit der Bauernbefreiung zurück. Es fanden bei ihren Vertretern infolge des Interesses, das wirtschaftswissenschaftliche Kreise (Kameralisten, Thaer, Thünen u. a.) für die landwirtschaftliche Betriebstechnik zeigten, schon früh ökonomische Erkenntnisse gebührende Beachtung. Dieser wissenschaftliche Geist zeigte sich namentlich darin, daß vor allem versucht wurde, rechnerisch erfaßbare wirtschaftliche Tatsachen, wie Rohertrag, Aufwand, Reinertrag, Grundrente usw. begrifflich exakt zu umschreiben. — In bezug auf die Auffassung und die Stellung der Lehre von der landwirtschaftlichen Buchhaltung im Gefüge der Wirtschaftslehre des Landbaus gehen die Meinungen in Fachkreisen auseinander. Teils wird ihr, ähnlich der kaufmännischen Betriebslehre, eine selbständige Stellung zuerkannt und dann meist als ein selbständiger Teil der angewandten Betriebslehre dargestellt. Meist wird die landwirtschaftliche Buchhaltung im engen Zusammenhang mit der Taxation, Kalkulation und Statistik besprochen.

Heute hat die Sozialökonomik ihre Beziehungen zur Landwirtschaft stark gelockert; dafür interessiert sie sich um so mehr für die nach kaufmännischen Grundsätzen geleiteten Betriebe. Hierdurch tritt auch eine Annäherung zwischen Volkswirtschaftslehre und kaufmännischer Betriebslehre ein (somit mittelbar auch zur Lehre von der kaufmännischen Buchhaltung). Der Gründe

1) Dr. E. Laur: Einführung in die Wirtschaftslehre des Landbaus, Aarau 1920.

für die Annäherung gibt es mehrere. Einmal wachsen viele volkswirtschaftliche Erscheinungen aus den kaufmännischen Betrieben heraus und außerdem leistet die heutige Privatwirtschaftslehre, die im wesentlichen eine Wirtschaftslehre kaufmännisch geleiteter Betriebe ist, volkswirtschaftliche Vorarbeit. Hierzu kommt, daß die Landwirtschaftslehre aus innerer Notwendigkeit heraus stark mit naturwissenschaftlichen Erkenntnissen und produktionstechnischen Verfahrensproblemen durchsetzt ist, die dem wirtschaftswissenschaftlichen Ideenkreis fremd sind. Die Landwirtschaftslehre ist ebensosehr angewandte Naturwissenschaft als Wirtschaftslehre.

Nach der Landwirtschaftslehre war es die *Privatwirtschaftslehre des Handels,* die am frühesten wissenschaftlich gepflegt wurde. Dabei darf man den Begriff des Handels nicht allzu eng fassen, da in unserer Wirtschaftsorganisation jede private Erwerbswirtschaft eine kaufmännische Seite hat. Wenn daher in der Literatur von Privatwirtschaftslehre des Handels, kaufmännischer Betriebswirtschaftslehre, Handels-(betriebs)lehre oder Handelswissenschaft die Rede ist, so muß man sich zuerst vergewissern, ob der Handel im engern oder weitern Sinne gemeint ist.

Da die typische und vollständigste Art erwerbswirtschaftlicher Buchführung, die Doppik, sich zuerst im Handelsverkehr entwickelt hat, so könnte man vermuten, daß die *Privatwirtschaftslehre des Handels* (Verkehrs- und Betriebslehre des Handels) der Buchhaltung den breitesten Platz einräumt. Dies trifft in Wirklichkeit jedoch nicht immer zu. Gleichwie es in der allgemeinen Privatwirtschaftslehre Vertreter gibt, welche die Buchhaltung nicht im Rahmen ihres privatwirtschaftlichen Systems behandeln (z. B. Davenport), so auch hier. Schär, der verdienstvolle Pionier auf dem Lehrgebiete der Buchhaltung, eliminiert z. B. Buchhaltungsfragen fast gänzlich aus seiner Handelsbetriebslehre[1]), desgleichen Hellauer (Welthandelslehre). Auch P. Clergets »Economie commerciale« enthält nur die Quintessenz buchhalterischer Kenntnisse und diese nur in losem Zusammenhang mit dem übrigen Lehrstoff. Dagegen findet sich in den mehr allgemein privatwirtschaftlichen Charakter tragenden Werken von Leitner und Nicklisch, besonders bei letzterem, die Buchhaltung in organischer Verbindung mit dem kaufmännischen Betrieb besprochen, ohne daß sich die beiden Autoren in buchhalterische Einzel-

1) Für Schär bedeuten Buchhaltung, Kalkulation usw. Hilfsdisziplinen der Handelsbetriebslehre.

heiten verlieren würden. Es sind jedenfalls Zweckmäßigkeitserwägungen, die dazu führten, Buchhaltungsfragen im Rahmen der Betriebslehre des Handels nur zu streifen. Die vollständige Darstellung kaufmännischer Buchhaltungsmethoden könnte den Rahmen der Handelsbetriebslehre sprengen. Wenn die Handelsbetriebslehre zu untersuchen hat, *wie*, d. h. mit welchen Mitteln, die Handelsunternehmungen bzw. die Handel treibenden Wirtschaftssubjekte ihr wirtschaftliches Ziel erreichen, so können in eine derartige Untersuchung auch die Buchhaltungsverfahren, wenigstens in ihren großen Umrissen, gezeichnet werden. Da in der Handelsbetriebslehre (nicht aber in der allgemeinen Privatwirtschaftslehre) wie in der Buchhaltungslehre Verfahrensprobleme weit mehr im Vordergrund des Interesses stehen als Wesensprobleme, so steht einer gemeinsamen Erörterung von Buchhaltungsproblemen mit andern betriebswirtschaftlichen Problemen grundsätzlich nichts im Wege, vollends dann nicht, wenn die Handelsbetriebslehre als Kunstlehre (sog. Handelstechnik) praktische Ratschläge geben will. — Bei der großen Wesensverwandtschaft der beiden Disziplinen und ihrer teilweisen Verschmelzung liegt natürlich auch die Heranziehung von Geschäftsbüchern zu betriebswirtschaftlichen Forschungszwecken besonders nahe.

Auch in der historischen Entwicklung der Handelsbetriebslehre zeigt sich dieses Nebeneinander allgemeiner betriebswirtschaftlicher und buchhalterischer Erörterungen. So enthält das schon 1458 vollendete, aber erst 1593 erschienene Werk von B. Cotrugli »Della mercatura et del Mercante« ein kleines Kapitel über die doppelte Buchführung. Ebenso finden sich Abschnitte über Buchhaltung im Jacques Savarys »Le Parfait Négociant« (I. Ausgabe 1675), Büschs »Theoretisch-praktische Darstellung des Handels« (1792), J. M. Leuchs »Vollständige Handelswissenschaft« (1804) und in handelswissenschaftlichen Gesamtdarstellungen vieler anderer Verfasser.

Was über das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Handelsbetriebslehre gesagt wurde, trifft im großen und ganzen auch auf die Beziehungen der Buchhaltungslehre zu den Betriebslehren der sog. Hilfsgewerbe des Handels zu: Bankgewerbe, Versicherungs- und Transportgewerbe usw. Je dringender in einem Erwerbszweig das Bedürfnis nach einer straffen Organisation herrscht, desto sorgfältigere Pflege erheischt auch die Rechnungsführung. Daraus erfolgt für den Betriebswirtschafter — für den Forscher wie für

den Praktiker — von selbst die Notwendigkeit, sich mit den rechnerischen Organisationsfaktoren, insbesondere mit der Buchhaltung, zu beschäftigen.

Infolge der gigantischen Entwicklung der materiellen Technik, der eine ebenso riesige Konzentrationsbewegung industrieller Unternehmungen auf dem Fuß folgte, scheint jedoch die wirtschaftliche *Betriebslehre der industriellen Unternehmungen* in neuester Zeit raschere Fortschritte zu machen als die Betriebslehre des Handels i. e. S. und diese in bezug auf Systematik und Exaktheit ihrer Ergebnisse zu überflügeln. Dies mag im Gegensatz zur Vielgestaltigkeit des Handels mit der größeren Einheitlichkeit der Betriebsgrundsätze industrieller Unternehmungen und der größeren Genauigkeit industrieller Berechnungen zusammenhängen. Dem Rechnungswesen wird in der neuzeitlichen Literatur über Fabrikbetriebe ein großer Platz eingeräumt. Die Industrie zwingt eben mehr zum genauen Kalkulieren (Vorausberechnen und Nachberechnen), dem Handel dagegen ist das Spekulative, das sich nur teilweise durch Berechnungen bezwingen läßt, bedeutend mehr zu eigen. Man braucht nur einige neuere wirtschaftswissenschaftliche Werke über Industriebetriebslehre zu durchsehen, um sich von der eingehenden Berücksichtigung rechnerischer Probleme zu überzeugen. So stellt z. B. Leitner in seiner »Betriebslehre der kapitalistischen Großindustrie« im Grundriß der Sozialökonomik die Rechnungsführung gleich an den Anfang seiner Darstellung und stellt hierdurch deren grundlegende Bedeutung von selbst in das richtige Licht. Nach Calmes bildet das Rechnungswesen einer Fabrik einen integrierenden Bestandteil ihrer Organisation, derart, daß Organisation und Rechnungswesen in engem Zusammenhang miteinander stehen. In seiner betriebswirtschaftlichen Abhandlung »Der Fabrikbetrieb« zeichnet er daher in großen Umrissen die Buchhaltungseinrichtungen als Glied der industriellen Organisation, während er die Besonderheiten und die Technik der Fabrikbuchhaltung einer besonderen Abhandlung[1]) vorbehält. Es zeigt sich auch hier, wie in der gesamten betriebswirtschaftlichen Literatur, soweit sie in systematischer Form dargeboten wird, das Streben, Wesensprobleme möglichst getrennt von den Verfahrensproblemen zu bearbeiten.

Soviel scheint festzustehen, daß alle privatwirtschaftlichen Disziplinen, allgemeinere wie besondere, mehr oder weniger mit

1) Albert Calmes: Die Fabrikbuchhaltung, 4. Aufl., Leipzig 1920.

rechnerischen und besonders buchhalterischen Bestandteilen durchsetzt sind. Insbesondere gilt dies von jenen Wissensgebieten, die unter dem Namen Betriebswirtschaftslehre bekannt sind. Ja, man kann sagen, daß die Fähigkeit zahlenmäßig-buchhalterischer Erfassung betriebswirtschaftlicher Erscheinungen geradezu ein charakteristisches Merkmal betriebswirtschaftlichen Denkens ausmacht.

bb) Buchhaltungslehre und Staatswirtschaftslehre.

Wenn im vorigen Abschnitt gesagt wurde, der reale Forschungsgegenstand der Buchhaltungslehre decke sich nur mit einem Teile desjenigen der Privatwirtschaftslehre, so erfährt das Forschungsobjekt der Buchhaltungslehre anderseits eine Erweiterung durch den Einbezug des Forschungsgebietes der öffentlichrechtlichen Wirtschaftseinheiten (mit den gleichen Einschränkungen wie bei der Privatwirtschaftslehre), unter denen diejenigen der Staaten und unterstaatlichen Bildungen (großstädtische Selbstverwaltungskörper, Regierungsbezirke, Provinzen, Kolonien usw.) durch ihre komplizierte Organisation besonders hervortreten. In der Staatswirtschaftslehre oder Finanzwissenschaft, in der eine weniger strenge begriffliche Scheidung zwischen Sein und Sollen zu bemerken ist, wurden Fragen über das Rechnungswesen schon sehr frühe behandelt und auch die ersten Lehrstühle für Staatsverrechnunggswesen (sog. »Kameralistik«) an Universitäten wurden den praktischen Zwecken des Staates dienstbar gemacht, weil eben der Staat selbst an der Ausgestaltung seines Rechnungswesens ein unmittelbares Interesse hatte. Aber es bedurfte allerwärts langer Kämpfe, bis man sich zu einer geordneten Rechnungsführung durchgerungen hatte. Italien und Oesterreich (seit Maria Theresia) waren jedenfalls die beiden Länder, die praktisch und theoretisch am frühesten für das öffentliche Rechnungswesen Verständnis zeigten. Parallel mit der Ausgestaltung der kaufmännischen Buchführung in Italien hielt die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in den italienischen Städterepubliken und im päpstlichen Haushalte Schritt und als Oberitalien an Oesterreich überging, übernahm der Sukzessionsstaat die bewährten italienischen Buchhaltungstraditionen[1]). Entsprechend dem politisch-praktischen Einschlag der Finanzwissenschaft entwickelte sich die Lehre von der Staatsbuchhaltung zu einer vorwiegend

1) Näheres hierüber in Gombergs »Grundlegung der Verrechnungswissenschaft«, S. 219 ff.

technisch-praktischen Disziplin, die sich zum Ziele setzte, die verschiedenen Systeme und Formen der Buchhaltung auf ihre Eignung für die öffentlichen Verwaltungen zu prüfen und allfällige Verbesserungen vorzuschlagen. Im Gegensatz zur kaufmännischen doppelten Buchhaltung ist die Verwaltungsbuchhaltung noch wenig wissenschaftlich bearbeitet worden, am besten noch von den Italienern und Oesterreichern. Und doch war es jedenfalls die Kameralbuchhaltung, wie der Name schon andeutet, die das Interesse der Volkswirtschafter zuerst auf sich lenkte. Die alten Kameralisten und Merkantilisten wollten die Verwaltung der fürstlichen Vermögen lehren und mußten sich deshalb notgedrungen auch mit dem Rechnungswesen beschäftigen. Wenn J.-B. Say die Buchhaltung dem finanzwissenschaftlichen Teile seines Cours pratique beifügte, so folgte er damit der Tradition der Merkantilisten. Die Buchhaltung hatte für die Volkswirtschafter vorwiegend staatswirtschaftliches Interesse, wie dies aus folgendem Ausspruche J.-B. Says hervorgeht: »Un administrateur des finances de l'Etat a beaucoup de bonnes idées à prendre dans les procédés du commerce.« Auch L. v. Stein streift in seinem Lehrbuch der Finanzwissenschaft Buchhaltungsprobleme, und bedeutend früher findet die Buchführung in Kaspar Klocks »Tractatus juridico-politico-polemico-historicus de *aerario*« (1661) Erwähnung.

Die Finanzwissenschaft beschäftigt sich neuerdings nicht nur mit der Buchhaltung öffentlicher Verwaltungen, sondern bringt auch den privaten Buchhaltungen, die als Grundlage zur Steuertaxation und als Mittel zu wirksamer Steuererfassung dienen können, ein erhöhtes Interesse entgegen. Gestützt auf die buchhalterischen Ergebnisse werden vom Finanzwissenschafter die Heranziehung von Vermögen und Ertrag wirtschaftlicher Unternehmungen zu Steuerzwecken diskutiert. Speziell die sog. »Steuerbilanz« ist ein Verrechnungsergebnis, dem seitens der Finanz- *und* Privatwirtschafter — der Juristen natürlich auch — vermehrte Aufmerksamkeit geschenkt wird.

Noch in anderer Hinsicht verdient die Buchhaltung privater Erwerbswirtschaften von staatswirtschaftlicher Seite Beachtung. Die mit der Rechnungsführung öffentlich-rechtlicher Zwangsverbände betrauten Organe können bei den privaten Erwerbswirtschaften ständig Anregungen zur Verbesserung der Organisation des öffentlichen Rechnungswesens empfangen, da die privatwirtschaftlichen Buchhaltungssysteme im allgemeinen zweckmäßiger

ausgestaltet sind als die Verwaltungsbuchhaltungssysteme. Dieser Gedanke ist schon in dem oben angeführten Ausspruch J.-B. Says enthalten. Insbesondere ist es Aufgabe der Verwaltungsorgane, die Frage zu prüfen oder durch Sachverständige prüfen zu lassen, unter welchen Verhältnissen der »Merkantilstil« oder der »Kameralstil« der überlegenere Verrechnungsmodus ist. Besonders in Zeiten zunehmender Verstaatlichung wirtschaftlicher Betriebe nimmt dieses Problem an Bedeutung zu. Der Gesetzgeber muß wissen, wie das Rechnungswesen eines Betriebes oder Verwaltungszweiges geführt werden *kann*, damit er gesetzlich verfügen kann, wie es geführt werden *soll*.

Für den Finanzwirtschafter haben jedoch nicht nur die Geschäftsbücher Interesse, sondern auch die einfachen Aufzeichnungen der privaten Verbrauchswirtschaften, der Haushaltungen, sind für ihn in mehrfacher Hinsicht beachtenswert. Wohl bieten ihm diese in organisatorisch-technischer Beziehung keine Anregungen; dagegen vermag er aus sorgfältig geführten Haushaltungsbüchern die steuerliche Belastung und Leistungsfähigkeit von verschiedenen Haushaltungstypen zu ersehen und gestützt auf diese Einsichten auch eine gerechtere Steuerverteilung zu erzielen. Auf Grund statistischer Verarbeitung von gut geführten Rechnungsbüchern läßt sich das steuerfreie Existenzminimum leichter bestimmen. Noch wertvoller wäre für den Finanzwissenschafter die Einsicht in eine vollständige, geordnete Privatbuchhaltung, die neben der lückenlosen Erfassung des Verbrauchs auch die Bewegung des gesamten Privatvermögens und seiner Teile genau aufzeichnet.

Ist die Steuerbilanz einem Grenzstein verschiedener wissenschaftlicher Meinungen vergleichbar, an dem oft materielle Interessen aufeinanderstoßen, so erinnert der Begriff des *Voranschlages* an eine Verbindungsbrücke zwischen den beiden Gebieten. Unter dem Voranschlag oder Budget versteht man in der Finanzwissenschaft die Schätzung oder Berechnung der Ausgaben einer Zwangsgemeinwirtschaft für eine bevorstehende Finanzperiode, sowie der zu erwartenden Einnahmen zur Deckung jener. Neuerdings wird der Ausdruck Budget auch in die Sphäre der privaten Aufwandswirtschaften übertragen (Haushaltungsbudget). In der Verrechnungslehre denkt man bei den Ausdrücken Voranschlag oder Budget mehr an die äußere Darstellung der zukünftigen Ein- und Ausgaben und die Art ihrer Berechnung. Der Voranschlag ist

wohl ein Verrechnungsakt, jedoch kein buchhalterischer i. e. S., hängt aber mit der Buchführung eng zusammen. Die gesamte Verrechnungstätigkeit zerfällt ihrer zeitlichen Abgrenzung nach in die Verrechnung *während* der Rechnungsperiode (chronologische, fortlaufende Buchführung), nach der Rechnungsperiode (Rechnungslegung, Jahresrechnung [Inventar und Bilanz]) und *vor* der Rechnungsperiode (Voranschlag). Der Voranschlag, die schätzungsweise Bestimmung künftiger Vermögensveränderungen, kann aber nur gestützt auf Buchhaltungsergebnisse vorangehender Rechnungsperioden einigermaßen exakt aufgestellt werden.

Da sich die moderne Finanzwissenschaft im großen und ganzen darauf beschränkt, zu zeigen, wie politische Zwangsverbände sich die Mittel, und zwar nur die Geldmittel, zur Erreichung ihrer Zwecke beschafft haben und noch beschaffen, so ist sie eine Disziplin, die im wesentlichen nur von den Einnahmen handelt. Die Besprechung der Ausgaben (die Verwendungszwecke) bleibt nach dieser Auffassung einem andern Lehrfache vorbehalten: der Verwaltungslehre. Da in der Buchhaltung sowohl Ausgaben als Einnahmen aufgezeichnet werden, überhaupt alle geldwerten Veränderungen, so ist sie in betriebstechnischer Hinsicht ein Teil der Verwaltungstätigkeit öffentlicher Körperschaften. Infolgedessen bilden einzelne Partien der Buchhaltungslehre, insbesondere die Lehre von der Kameralbuchhaltung, einen integrierenden Bestandteil der staatlichen und kommunalen Verwaltungslehre, speziell der Lehre von der öffentlichen Rechnungsführung, Rechnungslegung und Rechnungskontrolle. Diese Rechnungsfunktionen werden besonders dadurch gekennzeichnet, daß sie in ihrer Eigenschaft als rechnerische Verwaltungsakte vorwiegend unter dem Gesichtspunkte ihrer formalen und materiellen gesetzlichen Berechtigung betrachtet werden müssen. So hat z. B. die Rechnungskontrolle neben andern Aufgaben die Etatsmäßigkeit, die gesetzliche Befugnis, alle Einnahmen und Ausgaben zu prüfen. Die Lehre von der Staatsbuchhaltung, die zugleich dem Gebiete der Staatsverrechnungslehre und der allgemeinen Buchhaltungslehre angehört, wird daher in erhöhtem Maße von rechtlichen Grundsätzen und Gedankengängen beherrscht und unterscheidet sich hierin wesentlich von der Buchhaltungslehre privater Erwerbswirtschaften. Die Buchhaltungslehre als Ganzes genommen ist zum mindesten eine nützliche Hilfswissenschaft der Verwaltungslehre öffentlich-rechtlicher Verbände und der Finanzwissenschaft. Dagegen ist

die Buchhaltungslehre begrifflich zu weit gefaßt, wenn man sie in Anbetracht der Verwaltungs- oder der Kontrollfunktion der Buchführung als »die Verwaltungswissenschaft« (Cerboni) oder als »Wissenschaft der Wirtschaftskontrolle« (Besta) bezeichnet.

cc) Buchhaltungslehre und Volkswirtschaftslehre (Sozialökonomik i. e. S.)

Nachdem wir die Beziehungen zwischen Buchhaltungslehre und einzelwirtschaftlicher Forschung untersucht haben, bleibt uns noch die Aufgabe zu lösen, die Verknüpfungspunkte der Buchhaltungslehre mit der engern Volkswirtschaftslehre festzustellen. Ohne Zweifel bestehen Beziehungen und Aehnlichkeiten zwischen den beiden Disziplinen, sonst hätten sich nicht Nationalökonomen mit Buchhaltungsproblemen befaßt. Wohl am engsten verknüpfte Proudhon die beiden Gebiete, ja er ging so weit, sie miteinander zu identifizieren. Je nach der Auffassung über die Volkswirtschaftslehre werden die Bande zwischen der Buchhaltungslehre und der Volkswirtschaftslehre fester oder loser sein. Schon anläßlich der Objektbestimmung haben wir gesehen, daß das reale Objekt der Buchhaltungslehre einen Teil des realen Objektes der Wirtschaftslehre ausmacht. Da aber die Betrachtungsweise der Buchhaltungslehre eine andere ist, so sind auch die Erkenntnisobjekte verschiedenartig. Nur diejenigen wirtschaftlichen Erscheinungen i. w. S. sind für die Buchhaltungslehre von Belang, die in Geld bewertet werden oder möglicherweise in Geld bewertet werden *können*. Aber auch die Sichtung verrechenbarer Wirtschaftstatsachen zum Zwecke der Gruppierung nach ihrer Gleich- und Verschiedenartigkeit ist nicht ihre eigentliche Aufgabe, sondern nur eine vorbereitende, bei deren Lösung ihr die Oekonomik hilfreich beistehen kann. Es kann schon darum nicht ihr Hauptproblem darin liegen, weil die Buchhaltung Größen verrechnet, die für die Oekonomik irrelevant sind oder wenigstens keine große Bedeutung besitzen, z. B. transitorische Aktiven und Passiven, Korrekturposten, Bürgschaften usw. Das einzelwirtschaftliche Rechnungswesen (Buchhaltung, Kalkulation, interne Statistik) interessiert den Sozialökonomen meist nur, insofern es Mittel zur Erreichung sozialökonomisch bedeutsamer Einsichten und Erkenntnisse ist. Anderseits wendet sich das buchhalterische Interesse nicht in erster Linie den Inhalten der Wertobjekte zu, sondern es ist auf ihre Wertausdrucksform, auf die wertmäßige

Quantifizierung der einzelwirtschaftlichen Erscheinungen gerichtet. Die Buchhaltungslehre untersucht die in der Buchhaltung sich ergebenden Wertausdrucksformen wirtschaftlicher, rechtlicher und technischer Erscheinungen. Diese Formen werden sinnfällig zum Ausdruck gebracht in Wörtern und Zahlen. Buchhaltung als Tatsache ist Wertausdrucksform, und Buchhaltung als Handlung ist Wertbestimmung und -verrechnung in Konten. Daher könnte man die Buchhaltungslehre auch Formenlehre ökonomischer Werte nennen und die Lehre von der Wertbestimmung durch Verrechnung Oekonometrie (Ausdruck von Ciompa).

Wird die Privatwirtschaftslehre und Staatswirtschaftslehre zur Sozialökonomik gerechnet, weil fast alles wirtschaftliche Handeln sozial orientiert ist, so kann auch, wenigstens teilweise, die Buchhaltungslehre im volkswirtschaftlichen Lehrgebäude Unterkunft finden. In der Folge soll sich der Vergleich mit der Buchhaltungslehre nur noch auf die Volkswirtschaftslehre im engern Sinne erstrecken, unter Ausschluß der praktischen Nationalökonomie (Wirtschaftspolitik) und der selbständig gewordenen wirtschaftswissenschaftlichen Sonderdisziplinen.

Wenn man auch nicht gerade an eine Verschmelzung der Buchhaltungslehre mit der engern Volkswirtschaftslehre zu denken braucht, so ergeben sich doch aus der Tatsache der sozialen Orientiertheit der beiden Lehrgebiete gewisse Aehnlichkeiten. Die Buchhaltung ist eine soziale Institution von ökonomisch-technischem Charakter. Wir wollen im folgenden Wirtschaften und Buchführen auf ihren sozialen Charakter hin prüfen, indem wir beide als Handlungen auffassen. Auch die Buchhaltungstätigkeit fassen wir als wirtschaftliches Handeln i. w. S. auf, als wirtschaftlich orientiertes Handeln. In soziologischer Hinsicht gibt es zwei Arten von wirtschaftlichem Handeln. Soziales Handeln und nicht auf das Verhalten anderer bezogenes Handeln. Soziales Handeln orientiert sich am vergangenen, gegenwärtigen oder künftig erwarteten Verhalten anderer. Die Grenze zwischen den beiden Arten des Handelns ist in Wirklichkeit derart flüssig, daß eine Unterscheidung in concreto oft fast unmöglich ist.

Die Buchführung ist ihrem Wesen nach sozial orientiertes Handeln, wie folgende Beispiele beweisen. Der Buchhalter einer Aktiengesellschaft ist verpflichtet, die Bilanz gemäß den gesetzlichen Vorschriften zu ziehen; sein Handeln ist daher zwangsmäßig sozial normiert. Ein Händler, der Waren einkauft, und

diesen Akt wertmäßig aufzeichnet, stellt die Ware mit dem Einkaufspreis, den von den Marktverhältnissen abhängt, ins Soll des Warenkontos ein. Seine Buchung ist also durch den Markt, daher sozial orientiert. Dagegen wird unter Umständen seine Aufzeichnung im Lagerbuch nicht von außen beeinflußt, wenn er sich mit bloßer Mengenverrechnung (Aufzeichnung der Stücke, des Gewichtes usw.) begnügt.

Wenn auch die Verrechnungstätigkeit durch den sozialökonomischen Charakter des Bewertungsvorgangs meist sozial orientiert ist, so braucht trotzdem nicht die Tatsache oder Handlung, die zur Verrechnung Veranlassung gibt, selbst ökonomischer oder sozialer Natur zu sein. Das Verderben einer Ware ist weder eine soziale noch ökonomische Tatsache und gibt doch zu Verbuchungen Anlaß. Das mutwillige Zerbrechen einer Fensterscheibe ist weder eine soziale noch ökonomische Handlung und ist trotzdem buchungsfähig, weil eben die ökonomische Wirkung solcher Tatsachen und Ereignisse in der Buchhaltung wertmäßig zum Ausdruck kommt.

Nach dem heutigen Stande der allgemeinen Volkswirtschaftslehre kann man nach ihren Forschungsweisen und Ergebnissen zwei typische Hauptrichtungen unterscheiden, die sich gegenseitig ergänzen: die konkrete und die abstrakte Volkswirtschaftslehre, zwischen denen sich in Wirklichkeit mannigfache Schattierungen einschalten. Es kann nicht schwerfallen, zu bestimmen, mit welcher der beiden Richtungen die Buchhaltungslehre enger verknüpft ist und mit welcher sie leichter assimiliert werden könnte. Es ist dies die konkrete Volkswirtschaftslehre, auch realistisch-empirische genannt, die sich auf die Hilfsmittel der historischen und der statistisch-soziologischen Forschung stützt. Die realistische Nationalökonomie besteht vorwiegend aus Beschreibung. Diese kann entweder Geschichte der wirtschaftlichen Institutionen und Organisationsformen sein und in die Beschreibung der gegenwärtigen Wirtschaftszustände auslaufen, die stets Ergebnis der geschichtlichen Entwicklung sind, oder sie kann die gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnisse schildern und erklären, ohne auf ihren geschichtlichen Werdegang zurückzugehen. In eine solche beschreibend-historische Darstellung des mannigfaltigen Wirtschaftslebens kann auch die Buchhaltung aufgenommen werden, wobei die Buchhaltungsresultate, statistisch verarbeitet, zur Erhärtung der vorgebrachten Tatsachen herangezogen werden

können, wie dies auch tatsächlich durch einige Autoren geschehen ist.

Wenn auch der Forscher auf dem Gebiete des realen Wirtschaftslebens auf die eingehende Beschreibung und Erklärung des Buchhaltungsmechanismus verzichtet, so kann er wenigstens wirtschaftswissenschaftlich bedeutsame Buchungsresultate mit Nutzen verwenden, denn einzel- bzw. privatwirtschaftliche Erkenntnisse sind der zuverlässigste Ausgangspunkt für die sozialökonomische Forschung. Um nur einige wenige Beispiele hierfür herauszugreifen: Zur Charakterisierung der einzelnen Unternehmungsarten gibt es wohl kein vortrefflicheres Anschauungsmittel als die Bilanz, weil diese in knappester Form die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse (letztere nur unvollkommen) zum Ausdruck bringt. Mittels der Bilanzanalyse erhalten wir am raschesten Aufschluß über eine Menge von Fragen: Höhe und Art der Kapitaleinlagen, Liquidität, Rentabilität, wirtschaftlich bedeutsame Rechtsverhältnisse usw. Wenn auch all diese Einsichten in erster Linie den Privatwirtschafter interessieren, so sind sie dennoch für den Volkswirtschafter von Bedeutung. Indem der Sozialökonom die Buchungsresultate eines möglichst großen Kreises von Unternehmungen statistisch verarbeitet, kommt er zu Schlüssen über die wirtschaftliche Lage ganzer Erwerbszweige, über die gegenseitige wirtschaftliche und finanzielle Abhängigkeit der Unternehmungen. Je genauer der Wirtschaftsforscher hierbei alle Phasen der Wertbildung und Wertveränderungen mittels des Buchungsapparates verfolgt, um so günstiger verspricht die Ausbeute an Erkenntnissen zu werden. Eine eingehende Analyse aller buchhalterischen Aufzeichnungen orientiert ihn über Produktions- und Absatzverhältnisse, Preis- und Lohnstand usw., alles Einsichten, welche die Bilanz allein nicht zu geben vermag. Gleichgültig, ob es sich um die Erforschung kapitalistischer Großunternehmungen, kleingewerblicher oder landwirtschaftlicher Betriebe oder um Hauswirtschaften handelt, überall dient die Buchhaltung der Erkenntnis des realen Wirtschaftslebens, die wesentlich durch das Buchhaltungswissen gefördert wird. Deshalb steht die Buchhaltungslehre, die Vermittlerin des Buchhaltungswissens, im Verhältnis einer Hilfswissenschaft zur Volkswirtschaftslehre.

Je mehr eine gut ausgebaute Einzel- bzw. Privatwirtschaftslehre der Sozialökonomik *sozial*ökonomisch bedeutsame Ergebnisse der einzelwirtschaftlichen Forschung zu liefern vermag, um

so weniger ist natürlich der Volkswirtschafter genötigt, selbst einzelwirtschaftliche Vorarbeiten zu machen und hat mithin auch weniger Buchhaltungs- und Bilanzstudien zu treiben.

Anders ist das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur abstrakten Volkswirtschaftslehre, zur eigentlichen Volkswirtschaftstheorie. Da würde der Versuch, die Buchhaltungsmaterie unterzubringen, infolge des verschiedenartigen Gepräges der beiden Disziplinen mißlingen müssen. Da die Buchhaltungslehre vorwiegend technologischen Charakter trägt und nur wenige theoretische Probleme in sich birgt, so wäre eine Assimilierung von rein ökonomischer Theorie mit einem bescheidenen theoretischen Kern einer immateriellen Technik und noch weniger mit einer praktisch orientierten technischen Disziplin kaum denkbar[1]).

Die abstrakte oder exakte Volkswirtschaftslehre sucht mittels der isolierenden Abstraktion allgemein gültige Gesetze abzuleiten oder wenigstens eine exakte Bestimmung der wirtschaftlichen Begriffe zu erreichen. Es kommt ihr darauf an, das wirtschaftliche Prinzip aller seiner Ausschmückungen zu entkleiden, um seine Eigenart besser erkennen zu können. Ausschmückungen, Rankenwerk sind für sie z. B. die Mittel und technischen Verfahren, die das ökonomische Prinzip zu seiner Auswirkung in Handlungen benötigt. Ein solches technisches Verfahren bildet auch die Buchhaltung.

Trotz der verschiedenen Ártung von reiner Oekonomik und Buchhaltungslehre können sich die beiden Disziplinen ihre Erkenntnisse gegenseitig zunutze machen. Die theoretische Volkswirtschaftslehre verhilft der Buchhaltungslehre zu einer bessern Einsicht in die wirtschaftlichen Verhältnisse und zu exakteren Begriffsbestimmungen; sie kann ihr insbesondere wertvolle Fingerzeige in buchhalterischen Bewertungsfragen geben[2]). Anderseits kann die Volkswirtschaftslehre die Ergebnisse der Buchhaltungs-

1) Dadurch wird erklärlich, warum die wenigsten Vertreter der klassischen Nationalökonomie sich mit der Buchhaltung beschäftigten und wo dies der Fall war, wie bei der J.-B. Say und Courcelle-Seneuil, ihr einen Platz im System der praktischen Nationalökonomie anwiesen.

2) Um nur ein Beispiel des Nutzen wirtschaftlicher Kenntnisse für die Buchhaltung herauszugreifen: In Theorie und Praxis der Buchhaltung wird oft die Frage aufgeworfen, in welchem Maße und aus welchen Gründen sog. »immaterielle Güter« (Rechte, Firma, Kundschaft, Fabrikationsgeheimnisse usw.) Gegenstand bücherlicher Bewertung werden können. Zur Lösung solcher Probleme kann die Wirtschaftswissenschaft am ehesten beitragen.

forschung mit Nutzen verwerten, da die Buchhaltung das einzelwirtschaftliche Gebaren am deutlichsten widerspiegelt und somit allzu gewagte wirtschaftstheoretische Spekulationen die nötige Korrektur erhalten können.

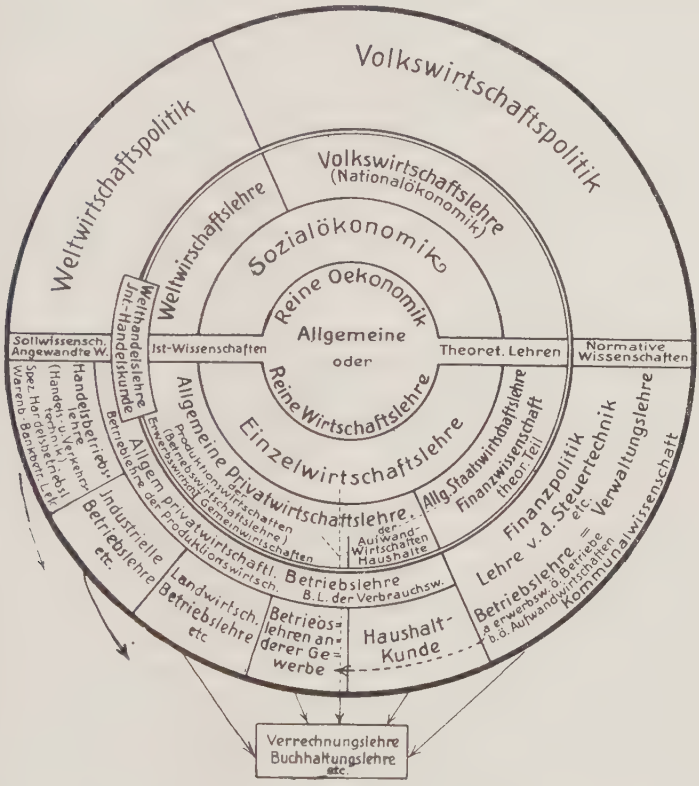
d) Die Buchhaltungslehre im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften und deren Gliederung.

Wenn ich hier den Versuch unternehme, die Buchhaltungslehre im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften unterzubringen, so gehe ich von der Annahme aus, daß die genannte Disziplin wissenschaftlichen Charakter trage. Ich weiß ganz genau, daß heute noch viele und berechtigte Einwände gegen diese Hypothese gemacht werden können, wie ja gegen jedes junge und aufstrebende Lehrfach. Gewiß muß zugegeben werden, daß die Buchhaltungslehre als wissenschaftliche Disziplin noch in den Anfängen steht, weil die fast unübersehbar große Literatur bisher sich fast ausschließlich nur der praktischen Seite zugewandt hat und die grundlegenden erkenntnistheoretischen Untersuchungen vielfach vernachlässigt wurden. Anderseits verdienen die ernsthaften Versuche vieler Autoren um die wissenschaftliche Fundierung und das Ringen um das System wohl Beachtung.

Es kommt im übrigen sehr darauf an, was unter Wissenschaft verstanden wird. Die normativen Wissenschaften sind schließlich auch Wissenschaften, wenn ihre Sollregeln wissenschaftlich begründet sind. Sämtliche praktischen Wirtschaftswissenschaften, ob sie nun Wirtschaftspolitik, wirtschaftliche Betriebstechnik oder anders heißen mögen, beruhen auf der theoretischen Oekonomik. Es wäre indessen irrig, anzunehmen, daß die Wirtschaftstheorie die einzige theoretische Grundlage der praktischen Wirtschaftswissenschaften bilde. Diese wurzeln überhaupt nicht in einer einzigen theoretischen Disziplin, sondern sie fußen stets auf den Erkenntnissen einer Mehrheit von Wissenschaften, wobei jedoch meist auf den Erkenntnissen einer Wissenschaft vorherrschend aufgebaut wird. So besteht die praktische Nationalökonomie aus der Synthese wirtschaftlicher, psychologischer, sozialer, demographischer, rechtlicher, moralischer und anderer Erkenntnisse zwecks ihrer Anwendung auf die ebenso komplexe Wirklichkeit. Aehnlich mannigfaltig ist z. B. die Lehre von der Betriebstechnik einer Unternehmung aufgebaut; die ökonomische Betrachtungsweise wird in ihr jedoch konsequenter ge-

wahrt als in der sog. praktischen Nationalökonomie, da sich in der Wirtschaftspolitik neben wirtschaftlichen Zielstrebungen noch andere geltend machen.

Im Abschnitt III, 3c habe ich versucht, die Buchhaltungslehre im Gesamtrahmen der bestehenden Wissenschaften einzugliedern und zählte sie den sozialwissenschaftlichen Disziplinen zu, besonders deshalb, weil die Buchhaltungslehre wirtschafts-



wissenschaftlich orientiert ist, und die Oekonomik den Sozialwissenschaften zugezählt wird. Vom wirtschaftswissenschaftlichen Standpunkte aus betrachtet, ist jedoch die soziale Seite der Oekonomik nicht die bedeutungsvollste, sondern es ist dies die wirtschaftliche. Wirtschaften braucht an und für sich noch nicht soziales Handeln zu sein, sondern nur dann und insofern das Verhalten Dritter in Betracht gezogen wird. Aber auch da, wo wirtschaftliches Handeln offensichtlich sozial orientiert ist, abstra-

forschung mit Nutzen verwerten, da die Buchhaltung das einzelwirtschaftliche Gebaren am deutlichsten widerspiegelt und somit allzu gewagte wirtschaftstheoretische Spekulationen die nötige Korrektur erhalten können.

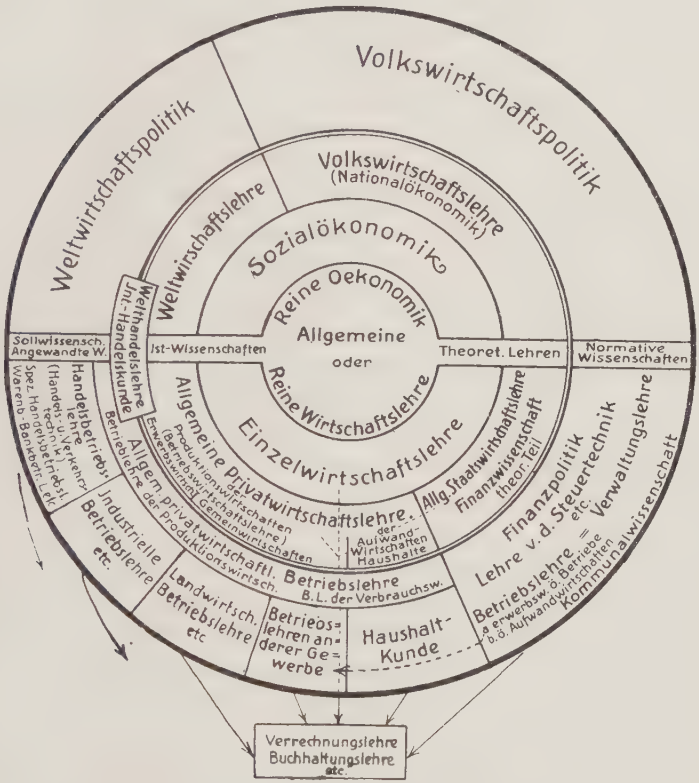
d) Die Buchhaltungslehre im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften und deren Gliederung.

Wenn ich hier den Versuch unternehme, die Buchhaltungslehre im Rahmen der Wirtschaftswissenschaften unterzubringen, so gehe ich von der Annahme aus, daß die genannte Disziplin wissenschaftlichen Charakter trage. Ich weiß ganz genau, daß heute noch viele und berechtigte Einwände gegen diese Hypothese gemacht werden können, wie ja gegen jedes junge und aufstrebende Lehrfach. Gewiß muß zugegeben werden, daß die Buchhaltungslehre als wissenschaftliche Disziplin noch in den Anfängen steht, weil die fast unübersehbar große Literatur bisher sich fast ausschließlich nur der praktischen Seite zugewandt hat und die grundlegenden erkenntnistheoretischen Untersuchungen vielfach vernachlässigt wurden. Anderseits verdienen die ernsthaften Versuche vieler Autoren um die wissenschaftliche Fundierung und das Ringen um das System wohl Beachtung.

Es kommt im übrigen sehr darauf an, was unter Wissenschaft verstanden wird. Die normativen Wissenschaften sind schließlich auch Wissenschaften, wenn ihre Sollregeln wissenschaftlich begründet sind. Sämtliche praktischen Wirtschaftswissenschaften, ob sie nun Wirtschaftspolitik, wirtschaftliche Betriebstechnik oder anders heißen mögen, beruhen auf der theoretischen Oekonomik. Es wäre indessen irrig, anzunehmen, daß die Wirtschaftstheorie die einzige theoretische Grundlage der praktischen Wirtschaftswissenschaften bilde. Diese wurzeln überhaupt nicht in einer einzigen theoretischen Disziplin, sondern sie fußen stets auf den Erkenntnissen einer Mehrheit von Wissenschaften, wobei jedoch meist auf den Erkenntnissen einer Wissenschaft vorherrschend aufgebaut wird. So besteht die praktische Nationalökonomie aus der Synthese wirtschaftlicher, psychologischer, sozialer, demographischer, rechtlicher, moralischer und anderer Erkenntnisse zwecks ihrer Anwendung auf die ebenso komplexe Wirklichkeit. Aehnlich mannigfaltig ist z. B. die Lehre von der Betriebstechnik einer Unternehmung aufgebaut; die ökonomische Betrachtungsweise wird in ihr jedoch konsequenter ge-

wahrt als in der sog. praktischen Nationalökonomie, da sich in der Wirtschaftspolitik neben wirtschaftlichen Zielstrebungen noch andere geltend machen.

Im Abschnitt III, 3c habe ich versucht, die Buchhaltungslehre im Gesamtrahmen der bestehenden Wissenschaften einzugliedern und zählte sie den sozialwissenschaftlichen Disziplinen zu, besonders deshalb, weil die Buchhaltungslehre wirtschafts-



wissenschaftlich orientiert ist, und die Oekonomik den Sozialwissenschaften zugezählt wird. Vom wirtschaftswissenschaftlichen Standpunkte aus betrachtet, ist jedoch die soziale Seite der Oekonomik nicht die bedeutungsvollste, sondern es ist dies die wirtschaftliche. Wirtschaften braucht an und für sich noch nicht soziales Handeln zu sein, sondern nur dann und insofern das Verhalten Dritter in Betracht gezogen wird. Aber auch da, wo wirtschaftliches Handeln offensichtlich sozial orientiert ist, abstra-

hiert der Wirtschaftstheoretiker oft bewußt von der sozialen Bedingtheit wirtschaftlicher Erscheinungen, um theoretische Idealkonstruktionen aufstellen zu können (z. B. Theorie der einfachen Wirtschaft, der Robinsonwirtschaft usf.) und dann in abnehmender Abstraktion zu den Wirtschaftstypen der Wirklichkeit vorzuschreiten.

Einige wenige Bemerkungen mögen zur Orientierung in obiger schematischer Einteilung dienen. Ausgangspunkt meiner Einteilung der Wirtschaftswissenschaften, die insgesamt sich mit der menschlichen Wirtschaft beschäftigen, bildet das rein Wirtschaftliche, das in einer besonderen Art psychischer Erwägungen besteht. Der Unterbau der Oekonomik ruht daher auf der Psychologie; er möge hier reine Oekonomik genannt werden. In der reinen Oekonomik oder allgemeinen Wirtschaftslehre gehören ferner alle diejenigen Probleme behandelt, welche die Einzelwirtschaftslehre und die Sozialökonomik oder Lehre von der Gesellschaftswirtschaft gleichermaßen berühren, wie z. B. der begriffliche Unterbau, Einteilungsprinzipien, methodologische Grundsätze usw. Von den sozialökonomischen Disziplinen wurde bis heute, entsprechend dem Gange der Wirtschaftsgeschichte, vornehmlich die Volkswirtschaftslehre (Sozialökonomik i. e. S.) gepflegt. Daneben scheint sich noch eine Weltwirtschaftslehre (Begründer Prof. Harms in Kiel) herauszubilden, welche die internationalen wirtschaftlichen Beziehungen (Weltmarkt, Weltverkehr usw.) zu untersuchen sich zur Aufgabe stellt. Nach dem Verlaufe ihrer tatsächlichen Entwicklung ist sie weniger politisch-wirtschaftliche Theorie, als mehr praktische Sozialökonomik und deckt sich inhaltlich teilweise mit dem, was wir äußere Handelspolitik zu nennen pflegen. Die Weltwirtschaftslehre hat auch privatwirtschaftlich orientierte Ableger, die Welthandelslehre (Hellauer) und internationale Handelskunde (Sonndorfer), die gewissermaßen Grenzgebiete der Sozialökonomik und der Privatwirtschaftslehre bilden.

Uns interessiert hier nur die Einzelwirtschaftslehre, die als selbständige Disziplin noch gar nicht existiert, und speziell die Privatwirtschaftslehre, die ich als Teildisziplin der Einzelwirtschaftslehre auffasse. Manche Autoren betrachten die Einzelwirtschaftslehre bzw. Privatwirtschaftslehre als Teilgebiet der Sozialökonomik. Gegen diese Auffassung (z. B. Schär und Weyermann) ist nichts einzuwenden, im Gegenteil, sie ist sehr leicht zu verfechten, da

jede Einzelwirtschaft ein soziales Milieu hat und durch tausend Fäden mit der Volkswirtschaft verbunden ist. Eine wirtschaftliche Betrachtung von Erwerbswirtschaften ist immer zugleich sozialökonomisch, weil die Erwerbswirtschaften in den Tauschverkehr verflochten sind. Alle Wirtschaftswissenschaften sind ihrem Wesen nach Sozialwissenschaften; nur tritt bei der Volkswirtschaftslehre der »soziale Akzent« mehr in den Vordergrund, ja überwuchert zuweilen die wirtschaftliche Betrachtung (soziologisierende Nationalökonomie!). Die Privatwirtschaftslehre dagegen befaßt sich nach Weyermann mit der Betätigung für sich selbst besorgter Wirtschaftssubjekte zur Erzielung eines Ertrages, sei es Erwerbsertrag oder Konsumertrag, und untersucht diese Betätigung, im Gegensatze zur sozialökonomischen Betrachtung im engeren Sinne, aus dem Gesichtspunkte der Interessen der Privatwirtschaften (z. B. Ertragsstreben der Erwerbswirtschaften), gesondert nach ihren einzelnen Typen und Organisationsformen. Sie untersucht daher, wie die Wirtschaftssubjekte für sich sorgen, welchen Erwägungen sie dabei folgen, welche Mittel (z. B. die Buchhaltung) sie zur Erreichung des wirtschaftlichen Zieles ergreifen, welche Interessen und Gegeninteressen in den wirtschaftenden Personen zutage treten, und sucht ihrer wissenschaftlichen Aufgabe entsprechend das gefundene Material zu systematisieren und zur Theorie zu verarbeiten.

Die Privatwirtschaftslehre selbst ist wieder einer weiteren Gliederung unterworfen, die ich hier nur andeuten kann. Zunächst ist zu gliedern nach dem wirtschaftlichen Ziele der Einzelwirtschaften: Produktionswirtschaften und Verbrauchswirtschaften. Erstere lassen sich wieder unterscheiden nach gemeinwirtschaftlichen und erwerbswirtschaftlichen. Die Lehre von den privaten Erwerbswirtschaften ist etwa das, was man Privatwirtschaftslehre der Unternehmung nennt. Wichtig für die Privatwirtschaftslehre ist ihre Zweiteilung in eine Lehre des Seienden und in eine Kunstlehre. Jene beschreibt und begründet Tatsachen und Vorgänge, die sich innerhalb eines wirtschaftlichen Betriebes und im Verkehr unter den Einzelwirtschaften ergeben. Die Kunstlehre ist diejenige normative Disziplin, die man gemeinhin privatwirtschaftliche Verkehrs- und Betriebstechnik, (normative) Betriebslehre usw. nennt. Nicklisch macht mit Recht einen Unterschied zwischen Betriebslehre und Betriebstechnik. Für ihn ist die Betriebslehre eine streng wissenschaftliche Disziplin, die Betriebs-

technik eine Kunstlehre. In concreto ist die Betriebslehre außer bei Nicklisch stets ein Gemisch beider und mehr technologisch-praktisch als rein wissenschaftlich. Der Ausdruck Technik bezeichnet im übrigen die Sache nicht gut, da es sich nicht um die Technik (= prakt. Handeln), sondern um die Lehre von der Technik handelt.

In welches Feld dieser rein schematischen Einteilung muß nun die Buchhaltungslehre (das Aschenbrödel unter den wirtschaftswissenschaftlichen Lehrfächern), ja die gesamte Verrechnungslehre gestellt werden? Die Frage ist nicht schwer zu beantworten. Nur die Einzelwirtschaften und ihre Träger können Rechnungssubjekt sein. Ohne Wirtschaftssubjekt läßt sich weder eine Einzelwirtschaft noch eine Buchhaltung denken. Die Verrechnung gehört zur wissenschaftlichen Gebarung der Einzelwirtschaft und daher ist die Verrechnungslehre in den Rahmen der Einzelwirtschaftslehre und ihrer Teildisziplinen einzufügen, durch die sie sich wie ein roter Faden zieht. Soweit in der Buchhaltungslehre von praktisch-technischen Erwägungen abgesehen wird, wäre ihr Wissensstoff den beiden bestehenden Hauptzweigen der Einzelwirtschaftslehre zuzuweisen, das sind die Staatswirtschaftslehre und die Privatwirtschaftslehre. Tatsächlich tritt jedoch die Buchhaltungslehre nur mit letzterer in engere Fühlung. Da die Buchhaltungslehre bislang mehr nach der praktischen Seite hin gepflegt wurde, werden Buchhaltungsfragen mehr oder weniger ausgiebig in den normativen-technologischen (i. w. S.) Betriebslehren erörtert. Daneben muß jedoch noch eine selbständige Buchhaltungslehre (oder Verrechnungslehre) bestehen, in welcher die Verrechnungsidee als leitender Gedanke herrscht. Die Aufteilung der Verrechnungslehre hätte den großen Nachteil, daß die Einheit des Faches zerrissen wird. Es ist daher für die Entwicklung der Verrechnungslehre empfehlenswerter, wenn sie infolge ihres eigenartigen Charakters eigene Wege einschlägt, wie dies tatsächlich auch der Fall ist. Dabei darf jedoch die Fühlung mit den übrigen wirtschaftswissenschaftlichen Disziplinen nie verloren gehen, denn es gibt im Grunde nur e i n e Wissenschaft. Alle Grenzen, die wir zwischen den einzelnen Disziplinen ziehen, sind künstliche, nicht natürliche Grenzen.

e) Zusammenfassung der Ergebnisse.

Sollen die Ergebnisse des II. Teiles der abgeschlossenen Arbeit, welche das Verhältnis der Buchhaltungslehre zur Sozialökonomik aufzudecken zum Ziele hatte, in wenigen Sätzen zusammengefaßt werden, so können wir sagen:

Um die beiden Disziplinen miteinander vergleichen zu können, müssen ihre Wesenszüge auf ihre Aehnlichkeit untersucht werden. Wir vergleichen die beiden Wissensgebiete unter der Annahme, daß auch die Buchhaltungslehre wissenschaftlichen Charakter aufweise, der allerdings vielerseits und teilweise mit Recht bestritten wird. Nach dem heutigen Stande ihrer Entwicklung erscheint uns die Buchhaltungslehre erst als eine *werdende Wissenschaft*. In bezug auf ihre Objekte kommen wir zum Ergebnis, daß der reale Forschungsgegenstand der Buchhaltungslehre, die Buchhaltung oder Buchführung, einer genauen Umgrenzung fähig ist und sich mit dem ausgedehnteren Objekte der Oekonomik materiell deckt oder vielmehr von letzterem überdeckt wird, da die Buchhaltung ein Teilstück des Wirtschaftslebens ausmacht und stets als Begleiterscheinung der Wirtschaftsentfaltung selbständiger oder unselbständiger Wirtschaftssubjekte auftritt. Die Buchhaltung erweist sich nach unsern Untersuchungen als nützliches, in vielen Fällen sogar als notwendiges Glied der einzelwirtschaftlichen Organismen unserer heutigen Volkswirtschaften. Sind auch die realen Erfahrungsobjekte der beiden Disziplinen gleichartig, so divergieren trotzdem ihre wissenschaftlichen Erkenntnisobjekte, die in der verschiedenartigen Betrachtungsweise der Erfahrungsobjekte begründet liegt. Als Identitätsprinzip des Wirtschaftens *und* der Wirtschaftslehre gilt zumeist das »Wirtschaftliche«, d. h. eine bestimmte Art psychischer Erwägungen, die in Nutzen- und Kostenvergleichungen bestehen und in ihrer Gesamtheit unter der Bezeichnung »ökonomisches Prinzip« bekannt sind. Das Auswahlprinzip von Buchhaltung und Buchhaltungslehre kann — wenigstens bis heute — weniger einheitlich formuliert werden. Es handelt sich bei der Buchhaltung stets um die Quantifizierung von Dingen, die für das Wirtschaftssubjekt von Bedeutung sind und zwar vornehmlich um numerische Werterfassungen. Die Buchhaltungserscheinungen charakterisieren sich dynamisch als besondere Art der Wirtschaftsrechnung und -chronik, als schriftliches Wertermittlungs- und Wertverrechnungs-

Literaturverzeichnis.

Albrecht, Gerhard: Haushaltungsstatistik, Berlin 1912.

Ansiaux, Maurice: Traité d'Economie politique, tome premier, l'Organisation économique, Paris 1920.

Archiv für exakte Wirtschaftsforschung, s. Thünen-Archiv u. Ehrenberg.

Archiv für Rechts- und Wirtschaftsphilosophie, Band XIII und XIV, Berlin 1819/20/21.

Augspurg, G. D.: Grundlagen der Buchhaltung, Bremen 1863.

— Die kaufmännische Buchführung, zunächst für den Geschäftsgang der Hansastädte, 2. Auflage, 1872.

Barrachin, L. et Delval, J.: Comptabilité personnelle, Paris 1903.

Batardon, Léon: La comptabilité à la portée de tous, Paris 1910.

Becher, Erich: Geisteswissenschaften und Naturwissenschaften, München und Leipzig 1921.

Bendixen, Friedrich: Das Wesen des Geldes, 2. Auflage, Leipzig und München 1918.

— Geld und Kapital, 2. Auflage, Jena 1918.

Berliner, Manfred: Buchhaltungs- und Bilanzen-Lehre, 5. und 6. Auflage, II. Band, Hannover 1920.

Boissière, R.: Dictionnaire analogique de la langue française 9me éd., Paris.

Bonjour, P.-E.: Manuel de comptabilité à l'usage des apprentis de commerce, 5me édition, Zurich 1917.

Bournisien, J.: Essai de philosophie comptable, Limoges 1919.

Buchwald, Bruno: Die Technik des Bankbetriebes, 7. Auflage, Berlin 1918.

Bücher, Karl: Die Entstehung der Volkswirtschaft, 2. Sammlung, Tübingen 1918.

Burri, Joseph: Die Stellung des Handels in der nationalökonomischen Theorie seit Adam Smith, Zürcher Dissertation, Tübingen 1913.

Calmes, Albert: Die Statistik im Fabrik- und Warenhandelsbetrieb, Leipzig, 5. Auflage 1919.

— Der Fabrikbetrieb, 6. Auflage, Leipzig 1920.

— Die Fabrikbuchhaltung, 4. Auflage, Leipzig 1920.

Ciompa, Pawel: Grundriß einer Oekonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche Theorie der Buchhaltung, Lemberg 1910.

Clerget, Pierre: Manuel d'Economie commerciale (La technique de l'Exportation), 3me édition, Paris 1919.

Courcelle-Seneuil, J.-G.: Traité théorique et pratique des opérations de banque, 2me édition, Paris 1853.

— Manuel des affaires, ou traité théorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles, Ière éd. 1856.

— Traité théorique et pratique d'Economie politique, 2 tomes, Paris 1858.

Damaschke, Adolf: Geschichte der Nationalökonomie, 7. Auflage, Jena 1913.

Davenport, Herbert Joseph: The Economics of enterprise, New York 1913.
Diehl, Karl: P. J. Proudhon: Seine Lehre und sein Leben, 3 Bände, Jena 1888 und 1896.
— Theoretische Nationalökonomie, 1. Band: Einleitung in die Nationalökonomie, Jena 1916.
Dietrich, R.: Betriebswissenschaft, München und Leipzig 1914.
Drapala, Theodor: Die Buchhaltungskunde in ihrer wissenschaftlichen Pflege, Wien 1889.
— Allgemeine Buchhaltungsgrundlagen, Wien 1901.
Droz, Edouard: P.-J. Proudhon (1809—1865), Paris 1909.
Dumarchey, J.: Théorie positive de la Comptabilité, Lyon 1914.
Ehrenberg, Richard: Privatwirtschaftliche Untersuchungen, Jena 1912.
Eisler, Rudolf: Handwörterbuch der Philosophie, Berlin 1913.
Elster, Karl: Die Seele des Geldes. Grundlagen und Ziele einer allgemeinen Geldtheorie, Jena 1920.
Franck, Ad.: Dictionnaire des sciences philosophiques, 2me éd., Paris 1875.
Galéot, A. L.: De l'organisation des activités humaines, Paris 1919.
Gans-Ludassy, Julius v.: Die wirtschaftliche Energie. Erster Teil: System der ökonomischen Methodologie, Jena 1893.
Gide, Charles et Rist, Charles: Histoire des doctrines économiques depuis les Physiocrates jusqu'à nos jours, Paris 1920.
Gomberg, Leo: La science de la Comptabilité et son système scientifique, Paris et Genève 1897.
— Handelsbetriebslehre und Einzelwirtschaftslehre, Leipzig 1903.
— Grundlegung der Verrechnungswissenschaft, Leipzig 1908.
Grundriß der Sozialökonomik, verschiedene Mitarbeiter, unter andern Gottl-Ottlilienfeld, Leitner, Sieveking, Max Weber, Wieser, Tübingen 1914.
Guilbault, Adolphe, s. Léautey et Guilbault.
Gutjahr, Ed.: L'Organisation rationnelle des entreprises commerciales, Paris 1920.
Harms, Bernhard: Volkswirtschaft und Weltwirtschaft. Versuch der Begründung einer Weltwirtschaftslehre, Jena 1920.
Herrmann, Emanuel: Prinzipien der Wirtschaft, Wien 1873.
Hermann, Friedr. Bened. Wilhelm von: Staatswirtschaftliche Untersuchungen, neue unveränderte Ausgabe, München 1874.
Hotz, Jean: Die Jahresbilanz der A.G. unter besonderer Berücksichtigung ihres Wesens, sowie der Bewertung der Betriebsgegenstände, Linz a. D. 1918.
Hügli, Friedrich: Kurze Charakteristik der Buchhaltungssysteme, Bern und Basel 1892.
— Buchhaltungsstudien, Bern 1900.
— Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen, 2. Aufl., Bern 1913.
Jäger, Ernst: Drei Skizzen zur Buchhaltung, Stuttgart 1879.
Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Jena.
Jarossy, Max von: Zehn Jahre Buchhaltung, Linz 1910.
Institut de France: Dictionnaire de l'Académie française, Paris 1884.
Kreibig, Klemens, s. Reisch und Kreibig.
Léautey, Eugène et Guilbault, Adolphe: La science des comptes mise à la portée de tous. — Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole, 36me édition, Paris.
— Principes généraux de comptabilité, deuxième édition, 2 volumes, Paris 1903.

Leitner, Friedrich: Die Beziehungen zwischen Buchhaltung, Wirtschaft und Volkswirtschaftslehre, Berlin 1910.

— Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde, 2 Bände, 4. Auflage, Berlin und Leipzig 1920/21.

— Privatwirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1920.

Liefmann, Robert: Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, 2 Bände, Stuttgart und Berlin 1917 und 1919.

Liesse, André: Les entreprises industrielles, Paris 1919.

Menger, Carl: Untersuchungen über die Methode der Sozialwissenschaften und der politischen Oekonomie, Leipzig 1883.

Mollat, Georg: Volkswirtschaftliches Quellenbuch, 3. Auflage, Osterwiek/Harz 1910.

Nicklisch, H.: Allgemeine kaufmännische Betriebslehre als Privatwirtschaftslehre des Handels (und der Industrie), Band I, 4. Auflage, Stuttgart 1920.

Oberbach, Johannes: Handelsbetriebslehre, Leipzig-Berlin 1910.

Oppenheimer, Franz: Theorie der reinen und politischen Oekonomie, Berlin 1911.

Ostwald, Wilhelm: Energetische Grundlagen der Kulturwissenschaft, Leipzig 1909.

— Die Forderung des Tages, 2. Auflage, Leipzig 1911.

— Grundriß der Naturphilosophie, 2. Auflage, Leipzig 1913.

Pape, Ernst: Grundriß der doppelten Buchführung, Leipzig 1920.

Philippovich, Eugen von: Grundriß der politischen Oekonomie, 14. Auflage, Tübingen 1919.

Poincaré, Henri: Der Wert der Wissenschaft, deutsch von E. und H. Weber, 2. Auflage, Leipzig und Berlin 1910.

Proudhon, P.-J.: Système des contradictions économiques, ou Philosophie de la misère, nouvelle édition, 2 tomes, Paris.

— De la création de l'ordre dans l'humanité ou principes généraux d'organisation politique, nouvelle édition, Paris 1868.

Reininghaus, Paul: Das Wesen der doppelten Buchführung, Bern 1913.

Reisch, R. und Kreibig, K.: Bilanz und Steuer, 2 Bände, Wien 1920.

Reymondin, G.: Historique de la Société académique de Comptabilité 1881—1906, Paris 1906.

— Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes, Paris 1909.

Revue des comptables, Vienne (Isère).

Revue des sciences commerciales, Marseille.

Revue suisse des sciences commerciales (Schweiz. handelswiss. Zeitschrift), Bâle.

Roscher, Wilhelm: System der Volkswirtschaft. Ein Hand- und Lesebuch für Studierende, Band 1. Die Grundlagen der Nationalökonomie, 7. Auflage, Stuttgart 1868. Band 3. Nationalökonomik des Handels und Gewerbefleißes, 3. Auflage, Stuttgart 1882.

Saxer, Arnold: Objekt und Grundbegriffe der theoretischen Nationalökonomie bei Alfred Amonn (Darlegung und Kritik), Flawil 1920.

Say, Jean-Baptiste: Traité d'Economie politique, 6me édition, Paris 1841.

— Cours complet d'Economie politique pratique, 3me édition, 2 tomes, Paris 1857.

Say, Léon: Considérations sur la Comptabilité à partie double, mémoire lu à l'Académie des Sciences morales et politiques, le 19 décembre 1885.

Say, Léon et Chailley, Joseph: Nouveau Dictionnaire d'Economie politique, 2 tomes, Paris 1891/92.

Schäffle, Albert, Die Nationalökonomie oder allgemeine Wirtschaftslehre, Leipzig 1861; 2. Auflage unter dem Titel:
— Das gesellschaftliche System der menschlichen Wirtschaft, Tübingen 1867; 3. Auflage in 2 Bänden, Tübingen 1873.
— Bau und Leben des sozialen Körpers, 4 Bände, Tübingen 1881.
Schär, Johann Friedrich: Zahlungsbilanz und Diskont, Berlin 1908.
— Allgemeine Handelsbetriebslehre, I. Band, 2. Auflage, Leipzig 1913.
— Buchhaltung und Bilanz, 3. Auflage, Berlin 1919.
Schigut, Eugen: Einführung in die Buchführung für Juristen, Wien und Leipzig 1912.
Schmalenbach, E.: Finanzierungen, 2. Auflage, Leipzig 1921.
Schmidt, Heinrich: Philosophisches Wörterbuch, 4. Auflage, Leipzig 1919.
Schnapper-Arndt, Gottlieb: Sozialstatistik, Leipzig 1912.
Schweizerische handelswissenschaftliche Zeitschrift (Revue suisse des sciences commerciales), früher: Zeitschrift für kaufmännisches Bildungswesen, Basel.
Seidler, Gustav, Einführung in die doppelte Buchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzlehre auf wirtschaftswissenschaftlicher Grundlage, Wien und Leipzig 1918.
Simmel, Georg: Philosophie des Geldes, Leipzig 1900.
Solvay, Ernest: Notes sur le Productivisme et le Comptabilisme, Bruxelles 1900.
— Principes d'orientation sociale. Résumé des études de M. Solvay sur le Productivisme et le Comptabilisme, Bruxelles 1903.
— Principes d'Orientation sociale, 2me édition, Bruxelles et Leipzig 1904.
Sombart, Werner: Der moderne Kapitalismus, 4 Halbbände, München und Leipzig 1919.
Spann, Othmar: Die Haupttheorien der Volkswirtschaftslehre auf dogmengeschichtlicher Grundlage, 5. Auflage, Leipzig 1920.
Sprague, Charles Ezra: The Philosophy of Accounts, fourth edition, New-York 1920.
Stammler, Rudolf: Die Theorie der Rechtswissenschaft, Halle 1911.
Stein, Lorenz von: Lehrbuch der Volkswirtschaft, I. Auflage, Wien 1858; II. Auflage unter dem Titel: Volkswirtschaftslehre, Wien 1878.
— III. Auflage: Lehrbuch der Nationalökonomie, Wien 1887.
— Lehrbuch der Finanzwissenschaft, II. Auflage, Leipzig 1871, V. Auflage, 4 Bände, 1885/86.
Stern, Robert: Buchhaltungslexikon, I. Band, 2. vermehrte Auflage, Wien, Berlin Leipzig 1917.
Stillich, Oskar: Die wissenschaftliche Erforschung großindustrieller Unternehmungen. Berlin 1909.
Thünen-Archiv, Organ für exakte Wirtschaftsforschung, Band 1 und 2, Jena 1906 und 1909.
Toendury, Hans: L'Economie commerciale, Genève 1916.
— Von der Handelswissenschaft zur Privatwirtschaftslehre, Zürich 1916.
Truchy, Henri: Cours d'Economie politique, tome premier, Paris 1919.
Université de Genève: Les sciences économiques et sociales à l'Université de Genève. Leçons d'ouverture de M.M. Toendury, Folliet, etc., Genève 1916.
Vaihinger, Hans: Die Philosophie des Als ob, Leipzig 1918.
Wagner, Adolf: Grundlegung der politischen Oekonomie, 3. Auflage. Leipzig 1892.
Weber, Eduard: Literaturgeschichte der Handelsbetriebslehre, Ergänzungsheft XLIX der Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1914.

Weltwirtschaftliches Archiv, 11. Band, Jena 1917.

Weyermann, Moritz: Das Verhältnis der Privatwirtschaftslehre zur Nationalökonomie, Bern 1913.

Weyermann, M. und Schönitz, H.: Grundlegung und Systematik einer wissenschaftlichen Privatwirtschaftslehre und ihre Pflege an Universitäten und Fachhochschulen, Karlsruhe 1912.

Wick, Wilhelm: Verrechnungslehre, I. Band, Allgemeine oder theoretische Verrechnungslehre (Manuskript).

Wirz, Wilhelm: Privatwirtschaftslehre und Volkswirtschaftslehre, Zürich 1915.

Wundt, Wilhelm: Logik, 3 Bände, 3. Auflage, Stuttgart 1906—1908.

Zach, Lorenz: Die Statistik in kaufmännischen und industriellen Betrieben, Leipzig 1916.

Zeitschrift für Buchhaltung, Fachblatt für das gesamte Rechnungswesen, Linz.

Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Leipzig.

Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Stuttgart.

Zeitschrift für kaufmännisches Bildungswesen (Schweizerische handelswissenschaftliche Zeitschrift), Basel.

Zeitschrift für Politik, 11. Band, Berlin.

Druck von H. Laupp jr in Tübingen